

GESTION & G FINANCES PUBLIQUES FFP

La Revue

Mensuel fondé en 1921

GESTION ET ORGANISATION ADMINISTRATIVE

Le Pôle Emploi

FINANCES PUBLIQUES

Le financement des administrations
publiques en Suède



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



SYNDICAT DE LA PRESSE
ÉCONOMIQUE, JURIDIQUE
ET POLITIQUE

ADMINISTRATION

Directeur de la publication :

Jacqueline ESCARD

Rédacteur en chef :

Gérard LE GRAND

Rédacteurs en chef adjoints :

Stéphanie FLIZOT, Jacques PÉRENNÈS,
Jean-Luc PISSALOUX

COMITÉ DE RÉDACTION

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

Conception et mise en page : Feuilles de styl

Impression : néotypo

N° imprimeur : 201305.0040

Dépôt légal : Juillet 2013

Tirage : 2500 exemplaires

Éditeur :

Sarl Les Éditions Gestion et Finances Publiques
- La Revue - au capital de 25 000 €
CPPAP n° 0213T 82762
ISSN 1969-1009

ABONNEMENTS

Métropole : 150 € (TTC)

DOM : 180 € (TTC)

TOM et étranger : 200 € (TTC)

Abonnements souscrits à titre personnel par

les agents DGFP et par les étudiants : 105 €

L'abonnement part du 1^{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

- Nouvelle phase de développement pour Pôle Emploi 3
Jean BASSÈRES
- Le CHEDE, 10 ans au service de la diffusion du savoir économique et de l'innovation pédagogique 8
Fabrice DEMAISON
- Le patrimoine immatériel public : une nouvelle dimension de la gestion publique ... 11
Danielle BOURLANGE

COMPTABILITÉ

16

- L'évolution des relations de la comptabilité à l'économie et au droit 16
Yvonne MULLER
- Comptabilisation des instruments financiers pour les entités publiques..... 19
Marie-Pierre CALMEL

FINANCES PUBLIQUES

23

- Extraits du discours de M. Didier Migaud, Premier Président de la Cour des Comptes, pour la présentation à la presse du rapport public thématique « Gérer les enseignants autrement » - 22 Mai 2013 23
- La CADES, acteur du désendettement..... 25
Geneviève GAUTHEY / Patrice RACT-MADOUX
- Le financement des administrations publiques en Suède..... 33
Guillaume CHABERT / Laurent CLAVEL
- L'évolution du régime de responsabilité des comptables publics 38
Stéphanie DAMAREY
- Extrait du rapport public 2013 du Conseil d'Etat – Chapitre consacré à la « Comptabilité Publique » 45

FISCALITÉ

47

- L'épilogue de l'exit tax de 1998..... 47
Benoît DELAUNAY
- Le concours de l'impôt 53
André BARILARI

EUROPE

59

- La faible garantie de la règle européenne d'équilibre structurel des finances nationales..... 59
Jérôme GERMAIN

CHRONIQUE de jurisprudence financière

69

- La Cour des comptes 69
Stéphanie DAMAREY / Michel LASCOMBE / Xavier VANDENDRIESSCHE

Anciennement La Revue du Trésor

16 rue Berthollet - Arcueil 3 - 94110 ARCUEIL
Tél. 01 41 24 23 90 - Fax 01 41 24 23 96
E-mail : gestionfipu@orange.fr
www.gestionfipu.com



SYNDICAT DE LA PRESSE
ÉCONOMIQUE, JURIDIQUE
ET POLITIQUE

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 NICOLAIEFF, Jacques PÉRENNÈS,
Jacques PERREAULT, Jean-Luc PISSALOUX,
Pierre PRIEURET, Christian RATEL,
Jean-Yves RAUDE, Claude Suire-REISMAN,
Charles-Henri ROUILLEAUX-DUGAGE,
Sylvie SANCHEZ, Jacques SPINDLER

Model : Feuilles de *Styl*

Printing : **neotypo**

Printeur N. : 201305.0040

Legal deposit : July 2013

Edition : 2500 copies

Editor :

Sarl Les Éditions Gestion et Finances Publiques
- La Revue - with a capital of 25.000 €
CPPAP n° 0213T 82762
ISSN 1969-1009

SUBSCRIPTIONS

Metropolitan France : € 150

DOM : € 180

TOM and foreign : € 200

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

Subscriptions take date as from January
1st every year.

Price of the issue: 15 €

Articles in the Revue represent
the authors' views only

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



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

Table of contents

La Revue n° 7 - July 2013

ADMINISTRATIVE MANAGEMENT AND ORGANIZATION 3

- A new development phase for Pôle Emploi (the French Employment Agency)..... 3
Jean BASSÈRES
- The CHEDE (Higher Teaching Course on Economic Development): 10 years spent
on serving the spreading of economic knowledge and educational innovation 8
Fabrice DEMAISON
- The public intangible estate: a new dimension in public management 11
Danielle BOURLANGE

ACCOUNTING ISSUES 16

- The changing relationship existing between accounting, economics and law 16
Yvonne MULLER
- Registering financial instruments for public entities 19
Marie-Pierre CALMEL

PUBLIC FINANCES 23

- Extracts from the speech delivered by Mr Didier MIGAUD, President of the Cour
des Comptes, at the press conference on the public report dealing with
"How to manage teachers differently" – 22nd May 2013 23
- The CADES (social debt amortization fund), a player in debt reduction 25
Geneviève GAUTHEY / Patrice RACT-MADOUX
- The financing of public services in Sweden 33
Guillaume CHABERT / Laurent CLAVEL
- Changes in public accountants' system of responsibility 38
Stéphanie DAMAREY
- Extract from the Conseil d'Etat 2013 public report – The section concerning "
Public Accounting" 45

TAXATION ISSUES 47

- The 1998 exit tax conclusion 47
Benoît DELAUNAY
- The contribution provided by taxes 53
André BARILARI

EUROPE 59

- The weak guarantee offered by the European regulation stipulating that National
Finances must structurally be in balance 59
Jérôme GERMAIN

LÉGAL financial developments 69

- The Cour des comptes 69
Stéphanie DAMAREY / Michel LASCOMBE / Xavier VANDENDRIESSCHE



Jean BASSÈRES
Directeur général de Pôle Emploi

Nouvelle phase de développement pour Pôle Emploi

2013 est une année charnière pour Pôle Emploi. Trois ans après sa création, l'établissement fait face à des défis de plus en plus nombreux et à une conjoncture économique sans précédent. Alors que le chômage a atteint son plus haut niveau en avril 2013, les agents se sont mobilisés en 2012 et 2013 pour maintenir les délais d'inscription et d'indemnisation des demandeurs d'emploi au plus fort de la crise : 9 personnes sur 10 sont aujourd'hui reçues dans les 10 jours suivant leur inscription par téléphone ou Internet, et le taux d'indemnisation dans les délais est proche de 90 %. Pour autant ce premier niveau de réponse conjoncturel à la crise est insuffisant. C'est pourquoi à l'horizon 2015, Pôle Emploi s'est engagé à réformer profondément son offre de service et son fonctionnement interne afin d'améliorer son efficacité et de respecter les engagements pris dans le cadre de la convention tripartite signée avec l'UNEDIC et l'État le 11 janvier 2012. Mieux accompagner pour mieux répondre aux besoins des demandeurs d'emploi et des entreprises, au plus près des territoires : tel est l'objectif fixé par le nouveau projet d'établissement Pôle Emploi 2015. Cette feuille de route ambitieuse a été construite selon une démarche participative associant collaborateurs ainsi que partenaires et met particulièrement l'accent sur deux valeurs que doit porter un service public de référence :

- La personnalisation de l'offre de service, pour « faire plus pour ceux qui en ont le plus besoin »
- L'innovation, qui permettra à Pôle Emploi de devenir un acteur de référence sur le marché du travail

Appuyé sur ces deux axes de modernisation, Pôle Emploi devra être en capacité, plus encore qu'aujourd'hui, d'être force de proposition pour les pouvoirs publics et les partenaires sociaux sur les politiques de l'emploi.

I. Personnaliser...

Les demandeurs d'emploi et les entreprises ne requièrent pas un service uniforme. Prenant acte de la diversité de leurs besoins et aspirations, Pôle Emploi s'engage à leur proposer des réponses personnalisées dans le cadre de sa nouvelle offre de service. Pour les demandeurs d'emploi, cela se traduit concrètement par la construction de parcours différenciés en termes de nature et d'intensité d'accompagnement mis en œuvre depuis le début de l'année. Ces parcours tiennent compte plus encore qu'auparavant du profil et des attentes des demandeurs d'emploi. Vis-à-vis des employeurs, l'offre de services de Pôle Emploi sera également modulée à compter de juin 2013 dans le but d'aider davantage les entreprises dont les besoins sont les plus grands, en particulier les TPE, et d'augmenter les chances de retour à l'emploi des demandeurs.

a. ... l'accompagnement des demandeurs d'emplois : « faire plus pour ceux qui en ont le plus besoin »

L'accompagnement personnalisé remplace le suivi mensuel identique pour tous

La personnalisation de l'offre de services aux demandeurs d'emploi s'appuie sur une différenciation des services et de la fréquence des contacts avec Pôle emploi : alors que jusqu'en

septembre 2012, les demandeurs étaient suivis selon un rythme d'entretien mensuel imposé¹, la nouvelle offre de service aux demandeurs d'emploi s'extrait de cette logique « mécanique » et prévoit trois modalités alternatives d'accompagnement :

- **L'accompagnement renforcé**, destiné aux demandeurs qui sont les plus éloignés de l'emploi et ayant besoin d'être fortement accompagnés dans leur recherche d'emploi et/ou pour l'élaboration de leur projet professionnel
- **L'accompagnement guidé**, destiné aux demandeurs d'emploi qui ont besoin d'avoir un appui régulier dans leur recherche d'emploi et l'élaboration de leur projet professionnel
- **Le suivi**, destiné aux demandeurs d'emploi proches du marché du travail et autonomes dans leur recherche

L'accompagnement renforcé est ainsi la modalité la plus soutenue de notre nouvelle offre de service et concerne les demandeurs d'emploi dont la problématique peut relever de la recherche d'emploi, de la mobilité professionnelle, de freins périphériques à l'emploi (logement, santé ...), voire

¹ Le dispositif, baptisé Suivi Mensuel Personnalisé (SMP), prévoyait pour chaque demandeur inscrit un entretien physique ou téléphonique tous les mois, à partir du quatrième mois de chômage.

d'une combinaison de ces problématiques. Il se traduit par un rythme élevé d'entretiens, afin de mieux suivre l'ensemble des démarches du demandeur d'emploi, et par la recherche ciblée d'offres d'emploi pour faciliter la prise de contact avec des employeurs. En ce sens Pôle Emploi répond prioritairement, par la personnalisation de son offre de service, aux difficultés de « ceux qui en ont le plus besoin ».

Les deux autres modalités proposées se différencient essentiellement par la fréquence des contacts, de légère (modalité dite « suivi ») à régulière (« accompagnement guidé »), selon les canaux adaptés aux besoins des demandeurs (courrier, téléphone, entretien physique, mail...). Deux rendez-vous incontournables sont toutefois nécessairement programmés, au 4^e et au 9^e mois d'inscription et, surtout, les conseillers peuvent mobiliser à tout moment l'ensemble des prestations et services disponibles (par exemple un atelier CV ou une aide à la mobilité professionnelle).

Le diagnostic, moment fondamental du parcours du demandeur d'emploi...

La mise en place d'un accompagnement personnalisé suppose de déterminer avec précision la modalité la plus adaptée aux besoins du demandeur d'emploi. Ce diagnostic est réalisé par le conseiller Pôle emploi lors de l'EID (Entretien d'Inscription et de Diagnostic) effectué dans les 10 jours suivant l'inscription. Il nécessite une finesse particulière d'analyse de la part du conseiller pouvant remettre en cause des représentations parfois stéréotypées de la situation des demandeurs. À titre d'exemple, une personne peu qualifiée, n'utilisant pas les services en ligne et n'ayant pas mis à jour son CV, ne se verra pas automatiquement proposer un accompagnement renforcé : certains atouts peuvent en effet être mis en évidence (par exemple un réseau professionnel solide) qui justifient un rythme moins intensif d'entretiens et donc un parcours de type « suivi ». De la même manière, la nouvelle offre de service permettra de mieux tenir compte des spécificités locales : ainsi, deux demandeurs d'emploi au profil identique pourront être affiliés à une modalité différente selon les spécificités du marché du travail local. On voit bien à travers ces exemples l'effet attendu de la personnalisation sur la prise en compte globale de la situation du demandeur. .

... prolongé par une adaptation continue de l'offre de service aux besoins du demandeur d'emploi

La mise en œuvre effective d'un accompagnement personnalisé, tout au long du parcours du demandeur d'emploi, nécessite d'être irréprochable à la fois dans nos méthodes de travail et dans les moyens mobilisés.

D'une part, en termes de méthode, l'abandon de l'obligation d'un entretien mensuel à compter du 4^e mois d'inscription s'accompagne d'un accroissement des marges de manœuvre des conseillers, corollaire indispensable de la personnalisation du service. Pour cela, les agents Pôle Emploi sont libres d'organiser leur travail de suivi et d'accompagnement en gérant eux-mêmes les plages de rencontre avec les demandeurs et en choisissant les modalités de contact les plus adaptées.

D'autre part, des moyens nouveaux ont été affectés à la mise en place des nouveaux parcours personnalisés. La taille des portefeuilles de suivi et d'accompagnement est inversement propositionnelle à l'intensité du suivi proposé par le conseiller. Le nombre de demandeurs accompagnés sera par exemple

limité à 70 pour un conseiller dédié à l'accompagnement renforcé. Par ailleurs, Pôle Emploi bénéficie aujourd'hui pour mettre en œuvre cette nouvelle offre de service de 4 000 nouveaux CDI recrutés en 2012 et 2013, dédiés à l'accompagnement. A ces effectifs s'ajoute l'effort mené en interne pour redéployer d'ici 2014 l'équivalent de 2 000 ETP vers le suivi et d'accompagnement des demandeurs.

L'accroissement des moyens est prolongé par un engagement fort en faveur de la déconcentration, afin de mieux adapter l'action de Pôle Emploi aux spécificités des territoires : ainsi, le Conseil d'Administration de Pôle emploi a voté le principe de fongibilité totale au sein des dépenses d'intervention à l'occasion du vote du budget pour 2013 et autorise désormais la mobilisation de 5 % des dépenses d'intervention de Pôle emploi pour mettre en place des dispositifs locaux en faveur des demandeurs d'emploi, à partir du 1^{er} janvier 2014.

La mise en œuvre des trois modalités d'accompagnement a débuté au sein des agences Pôle Emploi le 17 janvier 2013 et concerne aujourd'hui la quasi-totalité du territoire. S'il est trop tôt pour faire un premier bilan de la personnalisation des parcours, deux effets majeurs sont attendus : l'amélioration du taux de retour à l'emploi, pour chacune des trois modalités, et l'augmentation de la satisfaction globale des demandeurs d'emploi. En proposant une offre de service plus réaliste et souple, Pôle Emploi doit démontrer sa capacité à faire évoluer ces deux indicateurs et à mobiliser efficacement ses moyens pour les demandeurs d'emploi. Les premiers éléments d'évaluation seront présentés au premier semestre 2014.

b. ...les services apportés aux entreprises pour mieux anticiper les difficultés de recrutement

La relation aux entreprises prend également le chemin d'une plus grande personnalisation

L'une des spécificités du service public de l'emploi français tient à l'importance donnée au dialogue et à l'accompagnement des entreprises: Pôle Emploi mobilise des forces nombreuses et variées autour de la prospection et du suivi des employeurs, quelle que soit la taille des entreprises concernées. Les conseillers mettent en œuvre des actions d'intermédiation entre demandeurs d'emploi et entreprises selon des méthodes connues et éprouvées qui vont du recueil des offres à la présélection des candidats ou encore à la proposition aux entreprises de tests pour affiner le recrutement (exemple : Méthode de Recrutement par Simulation).

Cette orientation en faveur de la relation entreprise est aujourd'hui réaffirmée dans le cadre de la rénovation de notre offre de service qui tiendra compte, dès juin 2013, de la nécessité de moduler les parcours des employeurs au même titre que ceux des demandeurs d'emploi.

Deux modèles d'accompagnement seront proposés aux entreprises afin de mieux prendre en compte la diversité de leurs besoins:

- Un service d'« appui », destiné à tous les recruteurs consistant à assurer une diffusion de l'offre, une mise à disposition d'informations sur le marché du travail et sur les dispositifs d'aide au recrutement, à permettre un accès direct à des CV de candidats et à des informations sur l'état d'avancement du recrutement
- Un service d'« accompagnement », proposé de façon ciblée à certaines entreprises et qui permettra à celles « qui en ont

le plus besoin » de bénéficier de services complémentaires tels que des conseils en recrutement, la présélection des candidats par le conseiller ou encore des actions d'adaptation au poste de travail.

Corollaire fort du service d'accompagnement : la mobilisation attendue en retour de l'employeur, qui s'engagera à recevoir l'ensemble des candidats présélectionnés par Pôle emploi et à échanger sur les candidats non retenus afin de permettre un meilleur accompagnement dans leur recherche ultérieure.

Une expérimentation pour mieux appréhender les besoins d'accompagnement des TPE

La problématique des TPE (entreprises de moins de 10 salariés) fera l'objet d'une attention particulière dans le cadre de la redéfinition de notre offre de service. Ces entreprises constituent en effet un gisement d'emplois important pour l'économie² et sont par ailleurs les principales utilisatrices des dispositifs d'insertion des demandeurs d'emploi en difficulté³.

Pour répondre à cette problématique et mieux adresser le réseau TPE, Pôle Emploi expérimentera dès juin 2013 une nouvelle offre de service dédiée au public des TPE. L'expérimentation sera soutenue par des actions concrètes qui consisteront essentiellement à adapter les modalités de contact entre nos services et les entreprises (équipement des conseillers Pôle Emploi par un téléphone portable permettant d'être joint facilement, identification d'un interlocuteur unique, promotion des services en ligne...) et à mettre à disposition des TPE des prestations spécifiques adaptées à leurs besoins (ateliers, entretiens collectifs, aide à l'embauche...).

L'enjeu de cette expérimentation pour la collecte d'offres d'emploi est réel puisque moins de 30 % des TPE font aujourd'hui appel à Pôle emploi pour recruter un nouveau salarié. Ses conclusions seront présentées en 2014 et aboutiront à de nouvelles préconisations en termes d'adaptation de l'offre de services.

c. ...notre stratégie de prospection pour mieux promouvoir les profils des demandeurs d'emploi

Enfin, la méthode de prospection de Pôle Emploi évoluera en 2013 vers un meilleur ciblage des entreprises sollicitées. Deux objectifs seront au cœur de la nouvelle stratégie :

- D'abord, recueillir prioritairement des offres utiles pour l'insertion durable des demandeurs d'emploi, c'est-à-dire leur permettant d'occuper durablement un emploi ou de ne pas rester trop longtemps sans contact avec l'emploi
- Ensuite, promouvoir les profils de demandeurs d'emploi, en anticipation des besoins de recrutement, c'est-à-dire mettre en avant des profils ou des compétences spécifiques auprès des entreprises présentes sur le territoire

Ce changement de perspective est majeur pour l'établissement et pour les conseillers en charge de la prospection. Il s'agira en effet de concentrer nos forces sur les besoins des demandeurs d'emploi. Ainsi, la prospection devient à son tour une recherche

« personnalisée » des entreprises en fonction des besoins du territoire couvert. Pour cela, un diagnostic territorial est réalisé au niveau local et doit permettre de rapprocher l'offre et de la demande au niveau le plus fin possible.

Point saillant de la modernisation du service public de l'emploi, la personnalisation de l'offre de service de Pôle Emploi devrait produire de premiers résultats visibles dès 2013 pour nos publics. L'enjeu de l'accompagnement est immense dans un contexte de lutte structurelle contre le chômage.

À moyen terme, Pôle Emploi devra cependant aller au-delà de la refonte organisationnelle de son offre de service et démontrer sa capacité à innover pour devenir un acteur de référence du marché du travail. Nous avons engagé dans ce but deux projets majeurs dont les premiers résultats seront visibles dès la fin 2013 : la création d'une offre de services 100 % web pour les demandeurs d'emploi volontaires et la mise en place d'une nouvelle plateforme d'agrégation des offres d'emploi.

II. Innover...

a. En investissant dans les services dématérialisés

Un service public de l'emploi plus présent sur le web

L'offre de service de Pôle Emploi sur Internet est un volet structurant de notre projet de transformation, qui démontre sa capacité à se moderniser et à prendre en compte l'évolution des pratiques et des besoins de communication. Plusieurs effets vertueux sont attendus de la dématérialisation, pour les usagers (par l'optimisation des services web), les conseillers (par l'amélioration de la qualité au travail) mais aussi pour les partenaires (par l'amélioration du partage d'information et la meilleure prise en compte des problématiques de développement durable).

Dès 2012, un premier effort a été mené pour enrichir et rendre plus accessible le site poleemploi.fr : l'inscription en ligne des demandeurs d'emploi y est désormais plus simple et plus courte, et l'ergonomie générale du site a été améliorée. Les progrès attendus en 2013 consisteront en un enrichissement des services web. Outre la mise à disposition d'un « journal de l'offre d'emploi » pour les entreprises, les demandeurs d'emploi bénéficieront désormais d'un suivi actualisé de leur demande d'allocation sur leur espace personnel et disposeront d'un outil de simulation des droits à l'indemnisation enrichi. Cette vision détaillée de leur dossier (statut, pièces complémentaires à apporter, échéancier) permettra de recentrer les échanges avec le conseiller sur des points complexes liés à l'indemnisation et sur l'accompagnement professionnel du demandeur. Enfin, Pôle Emploi travaillera à l'accessibilité des services à distance en mettant à disposition des usagers un accès mobile à leur espace personnel et facilitant l'accès aux sites pour les personnes handicapées.

Une offre de service 100 % web pour les demandeurs d'emploi volontaires

Le plan stratégique Pôle Emploi 2015 prévoit de renforcer notre expertise par la mise en place d'un accompagnement exclusivement en ligne pour les demandeurs d'emploi volontaires relevant de la modalité d'accompagnement guidé, c'est-à-dire nécessitant un appui régulier dans leur recherche d'emploi.

Cette nouvelle offre de service dite « 100 % web » est inédite car la seule différence avec l'accompagnement guidé classique

² 73,5 % des TPE ont recruté dans les 24 derniers mois. Source : Direction de l'Évaluation et des Statistiques de Pôle Emploi, 2012

³ Les travaux de la DARES soulignent que les TPE emploient 4 fois plus de salariés en alternance que les autres entreprises, par exemple.

réside dans les modes de contact exclusivement dématérialisés (mail, téléphone, chat, visio...) qui seront mis en place par le conseiller et le demandeur d'emploi. La gamme et la qualité des prestations proposées resteront équivalentes à celles de l'offre de services « physique ». Le demandeur pourra d'ailleurs sortir de la modalité d'accompagnement guidé dématérialisé à tout moment comme pour les autres types d'accompagnement.

Du fait de son caractère novateur, l'accompagnement en 100 % web sera observé avec attention lors de la phase de pilotes qui débutera au second semestre 2013. Leur évaluation donnera lieu à plusieurs propositions pour l'amélioration de notre offre en ligne.

b. En devenant l'acteur de référence de l'information sur le marché du travail

Au cœur des enjeux d'intermédiation, Pôle Emploi vise à être un contributeur majeur de l'amélioration de la transparence du marché du travail.

Renforcer la visibilité des offres d'emploi : une plateforme unique pour diffuser et collecter les offres

«Le problème de Pôle emploi, c'est le manque d'offres d'emploi », entend-on fréquemment au moment de la publication des chiffres du chômage. Si cette question est intimement liée à la situation conjoncturelle, un travail reste néanmoins à mener pour améliorer la visibilité des offres d'emploi existantes. Dès 2013, une étape importante sera franchie par la mise à disposition d'un portail d'agrégation et de diffusion des offres d'emploi unique, conçu entre Pôle Emploi et ses partenaires sur le marché du travail (job boards, agrégateurs, réseaux professionnels). Cette plateforme unique et innovante fonctionnera à double sens :

- Il s'agira d'une part de mieux recueillir les offres, en collectant depuis les sites partenaires et le site pôle emploi l'ensemble des informations sur un « métamoteur » ou « agrégateur » d'offres. Ce processus d'agrégation permettra de démultiplier le nombre d'offres visibles du demandeur d'emploi sur le portail
- Le 2^e enjeu sera de mieux rediffuser les offres Pôle Emploi, pour leur assurer une plus grande visibilité et réduire les délais de recrutement sur les offres difficiles à pourvoir. Dès 2014, les partenaires pourront ainsi récupérer tout ou partie de la base des offres de Pôle Emploi et les publier par la suite sur leurs propres canaux

Les effets attendus de la plus grande visibilité des offres sont importants. La diffusion de l'information doit, dans un premier temps, renforcer l'efficacité et la rapidité de la mise en contact de l'offre et de la demande d'emploi. Elle devrait également permettre, à moyen terme, de lutter contre les inégalités et la sélectivité du marché du travail en assurant à chacun un même niveau de transparence. Enfin, pour les agences Pôle Emploi et l'action des conseillers, l'impact attendu sur la stratégie de prospection des entreprises est fort : les équipes actuellement en charge de collecter et de publier des offres d'emploi pourront recentrer leurs efforts sur les actions de prospection en direction du « marché caché » du travail (c'est-à-dire les postes pour lesquels il n'existe aucune publicité ou annonce) et dans un objectif de placement des demandeurs d'emploi.

Rendre plus visibles les profils des demandeurs d'emploi sur Internet

Du côté des demandeurs d'emploi, Pôle Emploi contribuera activement à la transparence du marché du travail en rendant plus accessibles aux employeurs les profils des futurs candidats. Dès 2013, un premier pilote sera mené pour diffuser de manière ciblée les CV de la banque de CV en ligne de Pôle Emploi sur les sites partenaires.

En parallèle, des actions de promotion sont menées pour renforcer l'utilisation de la banque de CV en ligne par les demandeurs. Les conseillers Pôle Emploi se feront ainsi le relais, en agence, des évolutions de la plateforme et de la possibilité de multidiffuser les profils pour inciter les demandeurs à utiliser ce nouvel outil.

c. En alimentant une réflexion proactive sur les politiques de l'emploi

La transformation de notre offre de service et celle de notre organisation sont les deux priorités qui alimentent aujourd'hui le projet d'établissement. Un troisième sujet nous tient à cœur et a été intégré à nos objectifs stratégiques : il concerne la capacité de Pôle Emploi à mener une réflexion proactive et innovante sur l'évolution de ses activités.

Plusieurs axes de travail ont été identifiés à cet égard. Premièrement, Pôle Emploi a mis en place cette année un programme d'expérimentations inédit qui doit permettre de tester des idées innovantes proposées par le réseau et/ou des acteurs externes (par exemple d'autres services publics de l'emploi européens). Les dix premières expérimentations, programmées en 2013 et 2014, concernent des sujets aussi variés que notre organisation interne (expérimentation sur le télétravail), l'offre de service aux entreprises (expérimentation d'une gamme de services et organisation dédiées aux grandes entreprises, expérimentation TPE) ou encore l'offre de services aux demandeurs d'emploi (expérimentation de clubs de « jeunes chercheurs d'emploi »). Chaque « test » d'une nouvelle idée sera accompagné par un bilan détaillé des résultats et une analyse des conditions de réussite d'une éventuelle généralisation : il s'agit donc d'une démarche pragmatique, destinée à démontrer que l'innovation ne se limite pas uniquement à l'élaboration de nouveaux services ou à la mise en œuvre de nouvelles technologies, mais peut aussi porter sur l'organisation du travail.

Pour alimenter ces expérimentations et être force de proposition dans le débat public, Pôle Emploi peut par ailleurs s'inspirer de plusieurs sources :

- D'une part le développement de ses propres travaux d'évaluation, y compris au niveau local, et qui se traduira dès juin 2013 par de premiers éléments d'analyse de la nouvelle offre de services aux demandeurs d'emploi
- D'autre part le renforcement des coopérations avec le monde scientifique, aujourd'hui acté par la création d'un « Conseil scientifique » et qui doit permettre de produire des travaux partagés et de qualité avec les chercheurs partenaires
- Et enfin la mise en place de liens renforcés avec les universités (aujourd'hui Sciences Po, par exemple), qui favorisera le développement d'une expertise renforcée sur le champ de la politique de l'emploi

Pôle emploi a l'ambition de devenir un acteur de référence de la politique de l'emploi au service de l'État et des partenaires sociaux. ■

Interview

« Pôle Emploi, la réforme et la crise »

➤ Entretien avec Jean Bassères

Le plan stratégique Pôle emploi 2015 est depuis septembre 2012 en cours de déploiement. Presqu'un an après sa signature, l'établissement s'est fixé des objectifs ambitieux et a mis en place les moyens nécessaires à leur mise en œuvre. Pour autant, il ne s'agit pas d'ignorer les perspectives très dégradées pour l'emploi pour la fin 2013. Nous avons souhaité interroger Jean Bassères pour connaître les marges de manœuvre réelles dont dispose le service public de l'emploi aujourd'hui.

Le projet d'un article sur la nouvelle feuille de route de Pôle Emploi est né de la tribune que vous avez signé dans le journal Le Monde le 22 mars dernier, et dans laquelle vous exprimiez un certain agacement vis-à-vis du traitement de Pôle Emploi dans les médias. Ou en sommes-nous aujourd'hui de ce qui ressemble à du « Pôle Emploi bashing » ? Cette exigence n'est-elle pas inévitable lorsque l'on cristallise autant d'attentes ?

➤ « Il est logique que les carences et les manquements du service public de l'emploi soient dénoncés par la presse et par ceux qui en sont victimes. Pour des millions de nos concitoyens, Pôle Emploi est un interlocuteur quasi quotidien porteur d'un enjeu majeur, celui de l'emploi. Pour autant je refuse que l'on dénigre l'énorme travail réalisé au quotidien par les agents et les cadres de cette maison. Depuis la fusion en 2008, la mobilisation des équipes sur le terrain a été constante : les conseillers ont réalisé des heures supplémentaires pour inscrire et payer les demandeurs, ils ont vécu des situations difficiles à l'accueil, pour absorber les nouvelles demandes d'inscription mais aussi pour canaliser l'agressivité de certains demandeurs ou gérer leur détresse. Au final, je retiens qu'en l'espace de 4 ans, les difficultés liées à la fusion ANPE/Assedic se sont effacées pour offrir un guichet unique au demandeur d'emploi et à l'entreprise malgré un contexte économique difficile. Et que cette année encore, l'investissement des équipes a été total pour mettre en œuvre l'accompagnement personnalisé. Dans tous les cas, nous nous devons de répondre à ces procès d'intention par des résultats concrets. »

Ces résultats semblent justement difficiles à atteindre dans un contexte économique détérioré. Les services publics de l'emploi européens ont-ils aujourd'hui une réelle latitude d'action ?

➤ « Nous disposons pour commencer des moyens supplémentaires (4 000 nouveaux recrutements en CDI entre 2012 et 2013) accordés à Pôle Emploi pour affronter la crise, preuve de la confiance que nous portent nos partenaires. La comparaison internationale des effectifs affectés au suivi et au demandeur d'emploi a longtemps été défavorable à la France, et je suis heureux de constater que cette situation s'améliore aujourd'hui. Par ailleurs, Pôle Emploi s'est engagé à mener un travail de fond sur l'efficacité de son organisation et à redéployer, d'ici à la fin de la convention tripartite signée avec l'UNEDIC et l'État, 2 000 ETP en face des demandeurs d'emploi.

Nous agissons donc avec des moyens complémentaires pour le suivi et l'accompagnement. Nous nous attachons également à mobiliser ces ressources autour d'un nouvel axe de

travail : la personnalisation des services de Pôle Emploi. Cette personnalisation a un sens métier pour le demandeur d'emploi et pour l'entreprise, mais également pour nos agents. Elle démontre que nous serons capables d'atteindre de meilleurs résultats en adaptant nos services aux besoins de nos interlocuteurs, y compris dans un contexte difficile.

Notre deuxième axe de travail, l'innovation, doit donner du sens à cette mobilisation et nous permettre d'anticiper au-delà du prochain semestre et même de Pôle Emploi 2015. Pôle Emploi doit être en capacité de faire des propositions constructives dans la bataille pour l'emploi : nous nous sommes engagés dans des expérimentations pour évaluer de nouvelles formes de service ou d'organisation, nous développons nos relations avec le monde scientifique, nous nous investissons dans la mise en place d'un processus de coopération et de partage de bonnes pratiques auprès des autres services publics de l'emploi européens De même une réflexion est en cours avec l'Unedic sur des pistes de simplification et d'évolution de l'assurance chômage. Ce type d'initiative doit nous permettre de faire face à la crise collectivement.

Comment gérez-vous la transformation de Pôle Emploi en interne ? Les difficultés quotidiennes vécues par les conseillers ne remettent-elles pas en cause l'ambition de la démarche ?

➤ « Il est certain que Pôle Emploi 2015 engendre de nombreux changements, et que ces changements ont un impact fort sur l'activité quotidienne des agents. J'attire votre attention sur les marges de manœuvre qui ont été laissées au niveau local pour mettre en œuvre les orientations de Pôle Emploi 2015. Le centralisme excessif de Pôle Emploi était l'une des critiques les plus vives à son encontre. Nous nous écartons aujourd'hui de cette démarche pour privilégier la confiance et la déconcentration, en contrepartie d'une attention plus forte aux résultats et non aux moyens utilisés.

La mise en œuvre de ces projets nécessite une profonde évolution culturelle et opérationnelle, qui prendra du temps. Des priorités ont été ainsi fixées sur l'amélioration de l'organisation et du fonctionnement interne de Pôle Emploi en parallèle des évolutions destinées aux publics de Pôle Emploi : nous avons créé un baromètre social interne, amélioré les conditions matérielles des agents en poursuivant notre schéma immobilier et la mise à niveau des outils informatiques. Notre conviction profonde est que la réforme constitue une réponse adaptée aux difficultés économiques et sociales, et que par conséquent tous les moyens nécessaires, y compris l'accompagnement du changement en interne, doivent être mobilisés. ■



Fabrice DEMAISON

Directeur des actions de modernisation à l'IGPDE

Le CHEDE : 10 ans au service de la diffusion du savoir économique et de l'innovation pédagogique

Depuis 10 ans, le cycle des hautes études pour le développement économique (CHEDE) réunit cadres dirigeants de la haute fonction publique et de l'entreprise, pour des cycles mêlant conférences, découverte d'institutions et d'entreprises et voyages d'études. À quoi tient le succès de la formule ? À son utilité, ainsi qu'à son originalité en tant qu'élément singulier d'un dispositif de formation adapté à la spécificité du savoir économique.

La décision de créer un cycle de hautes études pour le développement économique est prise en 2002. Dans un contexte alors plus favorable qu'aujourd'hui, mais où les questions d'économie sont au cœur des enjeux de la campagne électorale, le ministre de l'économie et des finances souhaite mieux faire comprendre les ressorts de l'économie nationale et mondiale à ceux qui en sont les acteurs. L'alternance ne remet pas en cause le projet, dont la mise en œuvre est confiée à l'institut de gestion publique et de développement économique (IGPDE), organisme de formation continue des agents de Bercy créé en 2001 et successeur du CFPP.

Le CHEDE est lancé : son ambition est de permettre aux personnes exerçant des responsabilités dans les secteurs public, privé et de la société civile d'améliorer leur connaissance réciproque, en créant les conditions d'émergence d'une culture commune, centrée sur le développement économique. Pendant dix ans, il sera à la fois lieu de réflexion et de débat, forum favorisant l'échange et le retour d'expériences et surtout, une enceinte particulièrement adaptée à l'enseignement du savoir économique.

De la diffusion du savoir économique à l'émergence d'une culture commune

L'économie est au centre d'un paradoxe. D'un côté, les informations économiques occupent une place centrale dans les questions d'actualité et le savoir économique est jugé important pour la majorité des Français ; de l'autre, les faits économiques sont généralement mal connus et les phéno-

mènes économiques mal compris¹. Dès lors, comment susciter l'intérêt pour les questions économiques, et comment agir sur la diffusion et l'enseignement du savoir ?

Comprendre l'économie, un enjeu économique

Bien qu'il soit historiquement antérieur au Conseil pour la diffusion de la culture économique (CODICE), la création du CHEDE procède de la même ambition initiale : réconcilier les Français avec l'économie, en fournissant à ceux qui en sont les acteurs les clés d'une meilleure compréhension. Cette ambition, le ministre de l'économie en fait au moment de l'installation du CODICE un « enjeu économique de première importance »².

Le CHEDE est, à sa façon, une réponse à la nécessité pour les acteurs du développement économique de comprendre les contraintes qui pèsent sur leur environnement. Même unis par une même curiosité « citoyenne » pour les questions d'économie, chefs d'entreprise et décideurs publics ont, par définition, une approche et une pratique de l'économie sensiblement différentes. Pour les premiers, elle est indissociable de l'objet même de l'entreprise. La culture des seconds est d'avantage d'ordre macroéconomique, même si la sensibilisation aux problématiques d'entreprise tend à se généraliser. Présente dans les cycles de formation, et même à l'ENA qui a réintroduit dans son cursus un stage en entreprise, elle permet,

¹ Voir sondage TNS Sofres « Les Français et l'économie » pour les Journées de l'économie, 2012

² Lettre de mission de Thierry Breton à Claude Perdriel, 4 septembre 2006.

à travers une meilleure compréhension des besoins des entreprises, d'identifier les contours de l'action publique.

Comment, dès lors, proposer un projet de formation autour de préoccupations à première vue si divergentes ? En retenant un objet d'étude large. Celui du CHEDE n'est pas l'économie à proprement parler, mais le développement économique. C'est autour de ce concept global visant l'objectif d'amélioration qualitative et durable de l'économie que s'opère la convergence d'intérêts entre des auditeurs de profils différents.

Tout l'enjeu du CHEDE est là : proposer une formation commune à des décideurs aux cultures et aux sensibilités distinctes, mais pareillement intéressés aux questions de développement économique. De ce point de vue, le CHEDE se singularise dans son offre de formation par une approche des questions économiques qui n'est ni totalement micro-économique (c'est-à-dire centrée sur les enseignements techniques, commerciaux, administratifs, financiers de la stratégie d'entreprise), ni purement macroéconomique, mais qui repose sur l'analyse des questions d'actualité, les témoignages et les retours d'expérience.

« Une culture commune pour briser l'étanchéité des structures »³

Le CHEDE met en relation des responsables d'entreprises privées, des décideurs publics, mais aussi des élus, des professions libérales, des représentants du monde associatif, syndical, en un mot, de la « société civile ». Cette réunion des partenaires et usagers des administrations économiques et financières, avec les initiateurs et les porteurs des politiques publiques vise plusieurs objectifs : mieux faire connaître aux cadres dirigeants de la haute fonction publique les problématiques des entreprises, aux chefs d'entreprise les politiques publiques, et pour le ministère, afficher son ouverture sur l'extérieur. Elle traduit la possibilité d'un rapprochement public/privé autour d'intérêts convergents.

Evoquer ce rapprochement est, en France, toujours malaisé. Celui-ci est principalement connu à travers l'exemple des passerelles qui permettent aux agents de la haute fonction publique d'exercer dans des structures privées (le « pantouflage ») ou celui, plus récent, du recours massif à des sociétés de conseil pour réformer l'administration durant les années RGPP⁴. Entre l'incantation et sa vision caricaturale, le rapprochement public/privé est pourtant une thématique prisée en gestion publique, qui s'intéresse à la transposition de modèles d'organisation ou décisionnels dans des environnements professionnels obéissant à des logiques de fonctionnement différentes et servant des intérêts distincts⁵.

A l'heure où s'essouffent certaines formes novatrices de collaboration public/privé (les PPP) et où l'on réaffirme les spécificités de chaque secteur⁶, le projet de rapprochement du public

et du privé trouve à s'exprimer au sein du CHEDE, à travers l'échange de bonnes pratiques et la connaissance mutuelle.

Si depuis 10 ans le ministère de l'économie et de finances soutient le CHEDE, c'est qu'il mise sur la valeur économique de ce rapprochement. Une valeur qui se manifeste de plusieurs façons : à travers l'effet de réseau, tout d'abord, qui joue à plein dans la configuration du CHEDE, puisque la valeur du cycle est lié à la sélection de ses auditeurs et à la réputation qu'il entretient. Grâce au dialogue qu'il contribue à provoquer, le cycle permet en outre de lever des barrières et de développer la confiance mutuelle, objet d'étude traditionnel des économistes⁷. Enfin, dans un modèle économique qui accorde au savoir une place primordiale, enrichir ses connaissances est un facteur essentiel de développement, au sens économique du terme.

En résumé, le CHEDE poursuit un double objectif : le bénéfice individuel qu'en retire chaque auditeur dans sa trajectoire personnelle (savoir, expérience, réseau) et l'intérêt collectif qu'il vise (la création de valeur). De ce point de vue, le CHEDE possède des enjeux économiques bien réels. Mais le CHEDE n'est pas que cela. Considéré comme dispositif de formation, ses enjeux sont également d'ordre pédagogique. Un enjeu important, compte tenu de la spécificité du savoir économique.

Le CHEDE, un dispositif original de formation, adapté à la spécificité du savoir économique

En tant que projet pédagogique, l'originalité du CHEDE réside dans sa formule, puisque le concept de hautes études, de plus en plus utilisé dans le domaine de la formation, se révèle particulièrement adapté à l'enseignement du savoir économique.

Les hautes études comme dispositif de formation

À l'origine, les cycles ou instituts de hautes études ont été conçus comme des fenêtres ouvertes par les grands ministères régaliens sur la société civile. Ils se sont multipliés depuis dans de nombreux domaines. Le plus ancien et le plus renommé d'entre eux, l'IHEDN, est ouvert aux cadres publics et privés, civils et militaires, liés par un intérêt pour les questions de défense. À travers ses nombreuses déclinaisons, thématiques, régionales, l'IHEDN est aujourd'hui un projet pédagogique de très grande ampleur. Non moins important et tout aussi connu est, sur les questions juridiques, judiciaires et de sécurité l'INHESJ, résultant de la fusion en 2009 de l'INHES et de l'IHESI. Citons également le CHEMI, centre des hautes études du ministère de l'Intérieur, l'IHEDATE sur les questions d'aménagement du territoire, l'IHEST pour les sciences et les technologies...

Compléments à l'enseignement des universités, ces cycles présentent la particularité d'être des dispositifs de formation ouverts aux cadres supérieurs ou aux experts des domaines auxquels ils s'intéressent. Non diplômants, ils n'en demeurent pas moins des enseignements de haut niveau, très souvent valorisés dans des parcours professionnels.

L'intérêt du cycle réside dans le fait que la formule se prête particulièrement bien au principe du « mix » pédagogique. À

³ Cité du rapport de Bernard Carayon « Intelligence économique, compétitivité et cohésion sociale », La documentation française, juillet 2003.

⁴ « Bilan de la RGPP et conditions de réussite d'une nouvelle politique de réforme de l'État », rapport de l'Inspection générale des finances, septembre 2012.

⁵ Voir actes du colloque : « Les acteurs privés de la gestion publique », colloque organisé par l'IGPDE dans le cadre des Rencontres internationales de la gestion publique, juin 2012.

⁶ Voir l'interview de Christine Demesse, Présidente de l'association des anciens élèves de l'ENA, Revue Gestion et Finances Publiques, n° 10, octobre 2012.

⁷ Voir notamment les travaux de Pierre Cahuc et Yann Algan : « La société de défiance. Comment le modèle social français s'autodétruit », éditions de l'École normale supérieure de la rue d'Ulm, 2007 et « La fabrique de la défiance, et comment s'en sortir », coécrit avec André Zylberberg, éditions Albin Michel, 2012.

quelques variantes près, les cycles de hautes études proposent pour la plupart un programme de formation reposant sur un socle composé de conférences magistrales, d'interventions de grands témoins, de tables rondes, de visites de terrain et de voyages d'étude. Les cycles sont également agrémentés de travaux, généralement collectifs de groupe, dont les formats peuvent varier d'un modèle à l'autre (rapports, études de cas, notes de position...).

Un autre atout de ces cycles réside dans le fait qu'ils possèdent la malléabilité suffisante pour s'ouvrir aux expérimentations pédagogiques. Les cycles sont des lieux privilégiés de mise en œuvre des nouvelles orientations en matière d'ingénierie pédagogique et comme tels, doivent être considérés avec attention dans une réflexion d'ensemble sur la formation continue. Toutes les actions d'apprentissage d'un genre nouveau, appartenant au registre de la formation informelle et basées sur une participation active des apprenants (interviews, shadowing, coaching entre pairs...) ont vocation à trouver dans le format du cycle un environnement adapté à leur mise en œuvre.

Un dispositif particulièrement adapté à la spécificité du savoir économique

L'attrait du CHEDE repose sur sa capacité à créer les conditions d'un échange fructueux entre différents profils réunis autour d'un intérêt commun. Un atout supplémentaire du CHEDE réside dans l'adéquation entre le dispositif pédagogique retenu et le savoir dispensé.

L'économie est, en effet, un savoir spécifique. Enseigner l'économie est, pour les enseignants comme pour les économistes, un objet récurrent d'interrogation et de débat. En tant que savoir constitué, l'économie est une discipline neuve, qui n'est enseignée de façon autonome à l'université que depuis 150 ans, et qui n'a fait son apparition dans les programmes du secondaire que dans les années 60. Entre l'enseignement dispensé dans le secondaire, à visée culturelle, pluridisciplinaire, destiné à « embrasser tous les aspects par lesquels l'économie affecte la vie des hommes et des sociétés »⁸, et la science économique basée sur la modélisation telle qu'elle est enseignée à l'université, cette discipline peine à trouver son modèle d'enseignement.

L'enseignement de l'économie est de surcroît souvent critiqué car trop coupé des réalités, marqué par l'approche mathématique/statistique et la pensée néoclassique dominante (*voir encadré*). L'économie ne parviendrait toujours pas à s'ouvrir aux courants hétérodoxes, aux sciences sociales, à l'épistémologie et à l'histoire. Pourtant, l'économie se prête aux approches multiples : les apports de la psychologie en économie comportementale, des neurosciences en matière d'analyse des comportements prédictifs et des phénomènes de prise de décision prouvent qu'il existe différentes façons de parler d'économie, ou pour le moins, que des phénomènes étudiés par l'économie comme la prise de décision peuvent recevoir des apports d'autres disciplines.

Un cycle d'étude comme le CHEDE favorise cette approche à la fois globale, pratique, éristique et pluridisciplinaire. En tant que lieu d'échange et de retour d'expérience, espace ouvert aux interventions à haut niveau et aux éclairages des sciences humaines et sociales, il s'avère un lieu particulièrement adapté au savoir qu'il sert à diffuser.

⁸ Edmond Malinvaud, Rapport de la mission de réflexion sur l'enseignement de l'économie, Ministère de l'éducation nationale, novembre 1989.

Débats sur l'enseignement de l'économie en France

En juin 2000, le Monde publie une pétition lancée par des étudiants en économie⁹. Ils dénoncent un enseignement de l'économie à l'université trop théorique, trop mathématique et trop dogmatique. Cette contribution au débat sur l'enseignement de l'économie est rapidement suivie d'une seconde, publiée sous la forme d'un manifeste pour une réforme de l'enseignement en économie adressé au ministre de l'éducation nationale. Elle sera suivie en réaction d'un contre-appel signé d'éminents économistes pour préserver la scientificité de l'économie¹⁰.

Malgré un rapport confié par le ministre de l'éducation à l'économiste Jean-Paul Fitoussi¹¹ et l'accueil favorable que celui-ci a reçu auprès des économistes et du milieu enseignant, rien ne semble avoir changé 10 ans après. Une nouvelle tribune signée par un collectif sous le titre « La crise de l'économie est aussi une crise de l'enseignement de l'économie »¹² continue de réclamer plus de pluralisme dans les formations, et de consilience dans l'analyse des phénomènes économiques.

Cette adaptation savoir/type d'enseignement du savoir est loin d'être anecdotique. Le manifeste de 2000 pour une réforme de l'enseignement en économie n'envisageait l'enseignement des techniques quantitatives qu'appliquées à des cas concrets et préconisait pour cela le retour de méthodes pédagogiques actives (exposés, mini-mémoires, travaux de groupe). Le rapport Carayon précité soulignait également toute l'importance de la réflexion sur le bon format adapté à la diffusion du savoir, en rappelant notamment le rôle joué par l'IHEDN et l'IHESI dans la formation des fonctionnaires et des chefs d'entreprise à l'intelligence économique, matière dépourvue de caractère universitaire, mais s'appuyant sur plusieurs disciplines, autant que sur l'expérience et les réseaux¹³. Ce raisonnement trouve naturellement à s'appliquer au développement économique, qui voit dans le CHEDE un lieu propice à son enseignement.

Conclusion

En 10 ans, le CHEDE a réuni plusieurs centaines d'auditeurs, de culture et d'horizons très divers. Pour tous, le CHEDE a représenté sinon une étape importante dans leur parcours professionnel, au moins une opportunité de formation adaptée à leurs besoins.

Cycle aujourd'hui reconnu et de notoriété croissante, le CHEDE a su prouver sa légitimité en attirant chaque année un nombre croissant d'auditeurs ainsi que des intervenants de renom. Pour que perdure la formule, le cycle doit désormais s'ouvrir à l'innovation pédagogique et se diversifier sans pour autant renier ce qui constitue sa marque de fabrique, le rapprochement public/privé, l'offre de formation commune à des profils divers et l'approche pluridisciplinaire des problèmes économiques. ■

⁹ « Lettre ouverte des étudiants en économie », Le Monde, 17 juin 2000.

¹⁰ « Contre-appel pour préserver la scientificité de l'économie », Le Monde Economie, 31 octobre 2000.

¹¹ « L'enseignement supérieur des sciences économiques en question, Rapport au ministre de l'Éducation nationale », Fayard 2001.

¹² « La crise économique est aussi une crise de l'enseignement de l'économie », Le Monde Economie, 3 avril 2013.

¹³ Précité, p 73 et suivants.



Danielle BOURLANGE

Directrice générale de l'Agence du patrimoine immatériel de l'État

Le patrimoine immatériel public : une nouvelle dimension de la gestion publique

L'Agence du patrimoine immatériel de l'État (APIE) a été créée par arrêté du 23 avril 2007 à la suite du rapport de Maurice Lévy et Jean- Pierre Jouyet : « L'économie de l'immatériel. La croissance de demain ».

L'ambition de l'APIE est d'inscrire son action dans un large mouvement de modernisation de l'État. En effet, la valorisation qu'encourage et qu'accompagne l'agence n'est pas seulement financière, aspect immédiatement visible dans un contexte budgétaire tendu ; elle porte surtout une image moderne et ouverte d'un État créatif, qui tire parti de ses richesses et de ses idées pour le bien-être de la collectivité dans son entier, par un processus itératif générateur de plus-value. L'idée portée par l'APIE est que l'État n'est pas seulement une source de charges, c'est aussi une source de création de valeurs.

Une notion dont le sens s'affirme dans la sphère publique

S'intéresser au patrimoine immatériel, c'est faire référence à un concept pluriel qui recouvre un ensemble extraordinairement vaste et diversifié d'éléments incorporels, dont l'absence de substance physique rend l'identification d'autant plus délicate. Dès leur propos liminaire, les auteurs du rapport sur l'économie de l'immatériel concédaient d'ailleurs ne pas avoir couvert tous les champs d'une question qui se révélait de plus en plus vaste à mesure que progressait leur réflexion.

Le patrimoine immatériel ne fait l'objet d'aucune définition en droit comme l'a souligné le Vice-Président du Conseil d'État à l'occasion de l'ouverture en mars 2012 d'un colloque consacré au patrimoine immatériel des personnes publiques¹.

Au regard du code général de la propriété des personnes publiques (CG3P), ces actifs immatériels peuvent, au moins pour certains d'entre eux, être considérés comme appartenant

au registre des biens et droits mobiliers. Tel est notamment le cas des actifs reposant sur des droits de propriété industrielle (brevets, marques,...) ou plus généralement des productions intellectuelles (bases de données, logiciels,...). Si la notion de propriété immatérielle est totalement absente du volet législatif du CG3P, la partie réglementaire de ce code ne s'y réfère que pour mieux l'exclure du champ d'application des règles ordinaires de gestion du domaine, de toute évidence inadaptées.

L'absence de cadre juridique, lacune que la doctrine viendra sans nul doute combler à moyen terme, ne constitue pas pour autant un obstacle dirimant. Si certaines questions, telles l'appartenance au domaine public ou privé de certains actifs immatériels, restent difficiles à trancher en l'absence de droit positif, une approche pragmatique permet à la fois d'avancer dans l'identification du patrimoine immatériel et dans la recherche des modes de gestion les plus judicieux dans le respect des principes généraux du droit.

Alors que la propriété immatérielle des personnes publiques est restée jusqu'à une période récente une réalité presque totalement ignorée, le passage par une phase d'exploration et d'apprentissage avant d'inscrire dans la loi un cadre pertinent n'a au fond rien de singulier.

L'APIE a donc privilégié une approche pragmatique en identifiant les principales catégories d'actifs immatériels. Une première liste est donnée par la circulaire du 18 avril 2007 relative à la gestion des actifs immatériels de l'État ; une seconde par le décret n° 2009-151 du 10 février 2009 qui décrit les opérations de valorisation du patrimoine immatériel public pouvant donner lieu à perception de redevances pour services rendus.

¹ Allocution d'ouverture par Jean-Marc Sauvé, Vice-Président du Conseil d'État, les entretiens du Conseil d'État en droit public économique : « Le patrimoine immatériel des personnes publiques » - 16 mars 2012.

Ainsi, figurent au titre des actifs immatériels les qualités intangibles de certains lieux publics dotés d'une image forte, les marques et l'image des institutions, les noms de domaine, les savoirs et les savoir-faire et l'ensemble des créations qui en découlent (brevets, logiciels, méthodes, processus...), les contenus publics (données, archives, fonds patrimoniaux...).

Une autre composante importante du patrimoine immatériel public recouvre les droits spécifiques détenus par l'État : droit de lever l'impôt, droit d'accès aux professions réglementées, droit d'attribution de quotas de gaz à effet de serre, droit d'occupation du domaine public...

S'il n'existe pas de définition juridique satisfaisante des actifs immatériels, une approche comptable est en revanche possible. Le patrimoine immatériel peut alors être décrit comme un ensemble d'éléments sans substance physique, générant des avantages économiques futurs ou un potentiel de service pour l'entité qui les contrôle. La comptabilisation de ce capital intangible doit répondre aux conditions fixées par la norme comptable de l'État n° 5 « *Les immobilisations incorporelles* ». La valorisation comptable de ce patrimoine de l'État ressort ainsi à 8.5 Md€ au 31 décembre 2012. Compte tenu des restrictions imposées par cette norme, ce montant qui n'intègre par exemple ni les marques ni les savoir-faire, ne reflète toutefois que très partiellement la richesse de ce patrimoine.

L'APIE a largement contribué à la prise en compte des actifs immatériels dans les états financiers des personnes publiques en étroite collaboration avec la direction générale des finances publiques (DGFiP) et le Conseil national de normalisation des comptes publics (CNOCP). La France a été souvent précurseur en la matière, notamment, en étant le premier pays au monde à reconnaître la valeur du spectre hertzien et des quotas d'émission de gaz à effet de serre dans son bilan. L'APIE œuvre également pour la comptabilisation des productions immatérielles internes des personnes publiques : enquêtes statistiques, cohortes, supports pédagogiques numériques, etc. L'inscription au bilan de ces investissements, parfois très importants, permet de mieux refléter la richesse de ces productions internes qui ne sont, dès lors, plus seulement considérées comme une dépense, mais comme un actif au service de missions publiques. Cette comptabilisation est aussi un moyen de sensibiliser les gestionnaires à la valeur de ce patrimoine immatériel, parfois difficile à cerner.

Valoriser le patrimoine immatériel pour un meilleur service public

La gestion publique s'approprié peu à peu la notion de patrimoine immatériel. Il s'agit bien moins d'un acquis sémantique ou conceptuel, que d'un regard neuf posé sur des atouts dont dispose l'administration pour mieux accomplir ses missions, pour satisfaire les attentes des usagers et pour générer des bénéfices socio-économiques en mettant ces ressources à la disposition des citoyens, des chercheurs et des acteurs économiques.

L'APIE promeut ainsi une conception multidimensionnelle de la valorisation du patrimoine immatériel. L'enjeu est à la fois d'identifier les actifs, d'en optimiser l'exploitation au service de la performance et de la modernisation de l'action publique

et de la création de valeur dans l'économie, et enfin de protéger ces actifs contre les risques de détournement ou d'altération.

- Un potentiel dont l'exploitation crée de la valeur pour l'administration et la collectivité dans son ensemble

Lorsque les administrations prennent conscience du potentiel de valeur des données qu'elles produisent, des savoir-faire ou des méthodes qu'elles développent, des fonds iconographiques qu'elles détiennent, c'est une source de progrès considérable du point de vue de l'exercice même des missions de service public mais aussi des externalités positives qui peuvent naître de la valorisation de ce patrimoine immatériel, en offrant notamment à des entreprises l'accès à des ressources nouvelles sur lesquelles des initiatives créatrices de richesse économique peuvent se développer.

Le développement de la société numérique constitue à cet égard un puissant levier pour tirer parti de ce potentiel, par la démultiplication des possibilités de diffusion des contenus et en offrant à l'administration de nouveaux modes d'interaction avec les usagers et plus généralement son environnement.

Les bases de données publiques en fournissent une excellente illustration. Prendre la mesure de l'utilité de cet actif de premier ordre conduit nécessairement à s'intéresser aux conditions d'une meilleure exploitation de ces données au sein de la sphère publique et en particulier d'un partage plus efficient entre les administrations. C'est aussi prendre en compte le formidable apport que peuvent représenter ces ressources pour l'économie de la connaissance et promouvoir l'ouverture la plus large possible de ces données pour stimuler la création de services et de produits innovants. C'est enfin reconnaître l'utilité sociale d'un large accès à ces informations qui favorise une plus grande transparence démocratique et l'engagement citoyen.

Autre exemple qui éclaire les potentialités que recèle une gestion optimisée : la valorisation des savoir-faire, c'est-à-dire des compétences, de l'expertise, des productions intellectuelles sur lesquelles repose largement l'exercice des missions de service public. Identifier les savoir-faire clés, les préserver, les enrichir, mais aussi partager avec d'autres entités publiques et la sphère privée les ressources parfois uniques qui les intéressent, *via* par exemple une offre de formation, est à la fois un vecteur de modernisation de la gestion publique et une source de création de valeur dans l'économie. Une telle démarche contribue à décloisonner les administrations, favorise une plus grande ouverture sur leur environnement, source d'enrichissement, de progrès et d'innovation. Elle concourt à la reconnaissance de la qualité des services publics et de la compétence des personnels, qui peuvent y trouver une motivation accrue.

La valorisation des actifs immatériels est donc aussi profitable au management des ressources humaines. Ainsi, le travail sur sa marque permet à une entité publique de fédérer les personnels autour de valeurs et d'une vision communes et de développer un sentiment d'appartenance. L'ouverture aux tournages des lieux publics peut offrir l'opportunité de donner du service public une image moderne et accessible, valorisante pour les agents.

La valorisation du patrimoine immatériel peut aussi bien entendu être source de ressources complémentaires pour les administrations, potentiel qui n'est pas à négliger au regard des très fortes contraintes budgétaires auxquelles elles sont soumises.

Ce peut être le cas lorsqu'une entité publique valorise son savoir-faire ou sa marque en France ou à l'étranger, lorsqu'elle concède un brevet ou met à disposition des lieux prestigieux ou symboliques pour des tournages audiovisuels, pour ne citer que quelques exemples. Les ressources tirées de la valorisation des actifs immatériels peuvent alors utilement contribuer au financement des services publics. Deux décrets de février 2009 permettent ainsi aux administrations de l'État de conserver l'intégralité des recettes de valorisation de leurs actifs immatériels, *via* le mécanisme de l'attribution de produits qui permet d'abonder leurs dotations budgétaires à hauteur des redevances perçues.

Aux formes sans doute plus classiques de valorisation, il est possible d'adjoindre le mécénat qui tend à s'étendre dans le secteur public au-delà de la traditionnelle sphère culturelle. En effet, la participation du mécène au financement d'actions d'intérêt général recouvre aussi souvent une association à l'image, à la renommée, au patrimoine historique ou culturel, au savoir-faire, aux valeurs des entités publiques, au sens de leurs missions. Les entreprises mécènes, outre la mise en valeur de leur image, conçoivent le mécénat comme un moyen d'affirmer leur identité et leur engagement sociétal, ou encore comme un levier de motivation de leurs salariés. Elles sont donc à la recherche de démarches faisant sens par rapport à leurs propres enjeux.

À l'instar d'autres modes de valorisation, le mécénat contribue à rapprocher les univers publics et privés dans un nouveau mode de dialogue et de collaboration au bénéfice de la collectivité.

C'est la raison pour laquelle l'APIE a élargi son champ d'action en accompagnant les entités publiques dans leur stratégie de recours au mécénat et en développant le partage d'expérience entre les acteurs concernés.

- Un levier de modernisation qui influence positivement la relation entre l'administration et ses usagers

Parmi les nombreux bénéfices potentiels d'une valorisation du patrimoine immatériel public, l'incidence sur la relation à l'utilisateur n'est pas le moindre.

En jouant la transparence par la diffusion de données sur le budget, le fonctionnement ou les performances des administrations, en donnant un large accès à des informations répondant à une forte demande sociale par exemple dans le domaine de la santé ou de l'environnement, l'administration renforce sa capacité à susciter la confiance des citoyens.

Le capital marque revêt aussi une importance grandissante dans la relation à l'utilisateur, dans une société en mouvement, où le besoin de sens se fait sentir de façon particulièrement aiguë et dans laquelle les citoyens expriment de fortes attentes vis-à-vis des services publics. Dans ce contexte, la satisfaction de l'utilisateur tend à dépendre non seulement de la qualité effec-

tive du service rendu mais aussi de l'image de marque et de la réputation du service public.

Pour une entité publique, le travail sur la marque consiste avant tout à mener une réflexion approfondie sur son identité, ses valeurs, le sens et la finalité de son action, la « promesse » en termes de niveau et de qualité de service adressée à l'utilisateur.

La marque permet de donner du sens et de la lisibilité à l'action publique, de fournir des repères aux usagers et participe in fine d'une vision renouvelée de l'action publique qui place la satisfaction de l'utilisateur au cœur du processus de modernisation.

L'enjeu du point de vue de la relation à l'utilisateur est aussi de prémunir les personnes publiques contre les risques auxquels leurs identités sont exposées.

Certaines personnes privées peuvent notamment être tentées de capter à leur profit la notoriété ou les valeurs véhiculées par le service public (neutralité, fiabilité, confiance du public...) en s'appropriant et en contrefaisant ses signes distinctifs au risque de parasiter l'action publique ou d'induire en erreur l'utilisateur. De ce point de vue, l'univers numérique, s'il est une formidable source d'innovation et de création de valeur, constitue aussi une zone de risque particulièrement sensible, avec notamment une forte exposition des identités publiques au cybersquatting.

L'APIE aide les administrations à élaborer des stratégies optimales de protection de leurs marques. À ce titre, l'agence développe au profit des services de l'État une offre de gestion mutualisée, qui concerne déjà la très grande majorité des marques des ministères économique et financier.

Des outils de pilotage pour servir les objectifs stratégiques des acteurs publics et enrichir les pratiques managériales

La diversité des actifs immatériels publics et l'absence de substance physique qui les caractérise en rendent plus difficiles l'identification, l'appréhension de leur valeur et la mesure des résultats de leur gestion.

En l'absence de flux financiers générés par ces actifs, une valorisation financière, même extracomptable, risque fort d'être aléatoire et dénuée de réelle signification. Une étude de la chambre de Commerce de Monza et Brianza² en Italie a par exemple estimé la « valeur » de célèbres monuments européens. La Tour Eiffel vaudrait selon cette étude, 434 milliards d'euros en termes d'image de marque. S'il est incontestable que ce monument jouit d'une notoriété considérable et détient à ce titre un potentiel d'attraction touristique et économique remarquable, quel sens peut-on réellement donner à une telle valorisation financière?

Ces difficultés ne doivent pas dissuader, bien au contraire, le gestionnaire public de chercher à optimiser la gestion de ces ressources immatérielles.

De nombreux chercheurs ont mis en évidence le poids croissant des actifs immatériels dans une économie où les talents, la capacité à innover, à développer sa notoriété et son image de marque font souvent la différence, où le capital premier est intellectuel et non plus matériel. L'efficacité des entreprises

² <http://tuttocamera.mb.camcom.it/upload/repos/stampa/5/2815/Microsoft%20Word%20-%20brandestero.pdf>

repose ainsi de plus en plus sur une bonne gestion de ces actifs intangibles.

La performance de l'action publique requiert aussi une exploitation réfléchie de ce potentiel immatériel. Rien de plus normal au fond si l'on songe que pour nombre d'organismes publics, les missions et le service rendu reposent pour l'essentiel sur un capital intellectuel : savoir-faire, capacité d'expertise, systèmes d'information, relations avec l'utilisateur... Encore faut-il pouvoir disposer d'instruments idoines.

- La nécessité d'inventer de nouveaux modèles

En 2010, Yolanda Ramirez, experte espagnole en management du capital intellectuel, relève que pour de nombreux auteurs le capital intellectuel est aussi présent, voire davantage, dans le secteur public que dans les entreprises privées³. Elle reconnaît toutefois que des modèles propres au secteur public doivent être élaborés en raison de la spécificité des objectifs qu'il sert.

Les premières entités publiques ayant mis en place des outils de gestion de leur patrimoine immatériel sont les universités, notamment en Autriche dès le début des années 2000. Les universités espagnoles suivront l'exemple autrichien avec la production d'un rapport sur le capital intellectuel.

En Espagne encore, le projet SICAP, mené par l'Université de Madrid et financé par le ministère espagnol de la recherche, vise à améliorer l'efficacité et l'efficacité des services publics grâce à une meilleure gestion du capital immatériel par les dirigeants publics. Le programme met au point un modèle identifiant trois composantes majeures : capital humain, capital structurel et capital relationnel, selon une segmentation désormais classique. La méthodologie mise au point consiste à identifier des éléments mesurables et des indicateurs, adaptables à chaque administration selon ses caractéristiques.

- Le tableau de bord de l'immatériel public élaboré par l'APIE

L'APIE s'est attachée à concevoir un modèle de pilotage adapté, s'inspirant à la fois des expérimentations menées à l'étranger et des méthodologies appliquées dans le secteur privé comme la « Balanced Score Card » et le « Thésaurus Bercy »⁴ commandé par le ministère de l'économie et des finances à l'Observatoire de l'immatériel.

Partant du postulat que le niveau de performance d'un organisme dépend largement de la qualité de ses actifs immatériels, l'objectif est de pouvoir mesurer et piloter la contribution de ces actifs à la performance globale au travers d'un tableau de bord spécifique.

Tableau 1

Décomposition du patrimoine immatériel public et indicateurs de mesure

Catégorie	Sous-catégorie	# Critères
Capital relationnel	Satisfaction des usagers	6
	Satisfaction des bénéficiaires publics	1
	Dématérialisation	2
	Notoriété	3
	Perception	6
	Transparence	6
	Partenariats	1
Capital structurel	Savoir-faire	8
	Organisation	4
	Innovation	5
	Support technologique	2
	Propriété intellectuelle	5
Capital humain	Attitudes et valeurs	3
	Développement personnel	4
	Satisfaction	3
	Gestion des compétences / carrières	3
Total		62

Dès lors que la qualité d'un actif immatériel comme une marque se prête difficilement à une mesure globale, l'un des apports majeurs du tableau de bord est de décomposer les actifs en éléments suffisamment fins pour permettre leur mesure à l'aide d'indicateurs qualitatifs chiffrés.

Forte de son expérience, l'APIE a identifié une soixantaine de critères permettant de mesurer la qualité des différents éléments constituant le patrimoine immatériel public. Ces indicateurs peuvent être regroupés au sein de trois grandes catégories (capital relationnel, capital structurel et capital humain) comme détaillé dans le tableau 1 « *Décomposition du patrimoine immatériel public et indicateurs de mesure* ».

Ce tableau de bord est conçu comme un outil de pilotage stratégique complémentaire des instruments et indicateurs dont disposent déjà les entités publiques.

Sa mise en œuvre suppose une réflexion préalable sur les objectifs stratégiques de l'entité, sur les actifs immatériels clés au regard de ces objectifs et sur les enjeux et les risques qu'ils représentent. Cette phase amont constitue donc déjà en soi un apport très intéressant pour les gestionnaires publics en leur offrant une perspective nouvelle pour penser leurs missions.

Notamment, le fait de reconnaître les compétences et les savoir-faire des agents publics comme une ressource de premier ordre permet une approche renouvelée des questions relatives à la formation, la formalisation et la transmission des savoirs, la motivation ou encore l'ambiance au travail... et in fine contribue à enrichir les pratiques managériales.

Une fois le ciblage effectué, il s'agit de procéder à l'identification des critères de mesure pertinents. L'objectif n'est pas en effet de mettre en place un suivi des 62 critères identifiés par l'APIE, qui serait de fait inopérant, mais de sélectionner pour chaque actif clé les quelques indicateurs qui représentent une véritable valeur ajoutée en termes de pilotage stratégique.

³ Yolanda Ramirez, « Intellectual capital models in Spanish publish sector », *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 11, n°2, 2010, Emerald.

⁴ « Thésaurus-Bercy V1 - Référentiel français de mesure de la valeur extra-financière et financière du capital immatériel des entreprises » - <http://www.observatoire-immateriel.com>

Une première application concrète : l'exemple de l'Institut français du cheval et de l'équitation (IFCE)

Le référentiel conçu par l'APIE a été expérimenté au sein de l'Institut français du cheval et de l'équitation (IFCE), établissement public issu de la fusion entre les Haras nationaux et l'École nationale d'équitation. Cet organisme dispose d'un patrimoine immatériel très riche et diversifié : bases de données, compétences et savoir-faire (reproduction, art équestre, pédagogie, généalogie, métiers du cheval, etc.), marques prestigieuses (Haras Nationaux, Cadre Noir), etc.

L'outil a permis de mettre en évidence cette richesse, mais également les menaces susceptibles d'altérer ces actifs et par là même la performance de l'établissement à court ou moyen terme. Le départ de certains agents détenant des compétences rares peut par exemple affecter le capital "savoir-faire", la re-composition des missions peut perturber la perception des usagers et entamer le capital « marque » de l'entité, etc. Grâce aux

indicateurs de mesure, il est possible d'identifier ces menaces et d'engager des actions préventives ou correctrices.

Ce type d'analyse permet donc à l'établissement d'optimiser l'allocation de ses ressources en fonction des risques identifiés, mais aussi de définir les orientations stratégiques futures en s'appuyant sur ses principaux atouts que sont les savoir-faire et la notoriété des marques.

C'est bien dans cet ancrage stratégique que les démarches de valorisation des actifs immatériels trouvent leur expression la plus légitime et la plus prometteuse.

Les administrations peuvent incontestablement puiser dans leur patrimoine immatériel des ressources utiles à la modernisation de l'action publique et à un dialogue renouvelé avec la société.

Mettre en valeur les compétences, les talents, la capacité à innover, les atouts des institutions publiques nourrit leur image et profite par là même à l'attractivité de notre pays. ■

Yvonne MULLER

Maître de conférences, université Paris Ouest Nanterre

Administrateur de la compagnie des conseils et experts financiers (CCEF)

L'évolution des relations de la comptabilité avec l'économie et le droit

Exposé présenté le 22 novembre 2012 lors du colloque organisé par l'académie des sciences et techniques comptables et financières.

Nous aurions pu ouvrir ce colloque au musée du Louvres où se trouvent les tablettes d'argile de Sumer et le Code d'Hammourabi, qui portent les premières traces écrites de la comptabilité, plus de 2000 ans avant JC.

Nous aurions pu continuer au British Museum où se trouve l'exemplaire de l'ouvrage de Luca Pacioli, publiée à la fin du XV^e siècle (1494) « *summa di arithmetica* », dans lequel ce maître en théologie sacrée et en philosophie, grand ami de Léonard de Vinci, vulgarise dans son ouvrage la technique de la partie double ; Considéré à tort ou à raison comme le père de la comptabilité¹, il en révèle, par cet ouvrage, les ambitions scientifiques, lesquelles seront désormais portées de manière continue par les mathématiciens et les professeurs de comptabilité avant que la matière ne s'ouvre aux autres disciplines : l'histoire, l'économie, la sociologie et le droit.

La comptabilité est aujourd'hui une histoire dense, ancienne ; c'est une pensée comptable qui s'étire sur plus de cinq siècles, sur les différents continents comme en témoigne, s'il en est encore besoin, un récent ouvrage sur « *Les grands auteurs en comptabilité*² ».

Parce qu'elle contribue, par ses mesures et ses évaluations, à former notre perception de la réalité économique³, la comptabilité – du moins la comptabilité d'entreprise – est dans son histoire étroitement liée aux grandes évolutions économiques et sociales ainsi qu'au système juridique qui l'accompagne. La comptabilité évolue et s'adapte aux besoins des acteurs, de

leurs rapports de force, de leurs conflits⁴. Finalement, l'histoire de la comptabilité se construit bien avant celle de la normalisation comptable qui, même si elle est pensée avant, n'apparaîtra qu'au milieu du XX^e siècle.

C'est dire que le débat contemporain sur la normalisation comptable doit se nourrir de l'histoire et pour ceux qui en doutent, citons le philosophe Heinz Wisman⁵ : « *les modernes sont des nains ; les anciens des géants ; mais les nains juchés sur les épaules des géants voient plus loin...* ».

Maintenant que nous sommes convaincus de l'utilité de l'histoire, le débat peut s'enrichir des liens anciens qu'entretiennent non seulement la comptabilité et l'économie, mais également la comptabilité et le droit.

Les liens entre la comptabilité et l'économie

Les liens entre comptabilité et économie sont dominés par la controverse, initiée au début du XX^e siècle, par Werner Sombart et Max Weber sur le rôle de la comptabilité en partie double dans l'émergence et l'expansion du capitalisme. Des concomitances troublantes, nous dit-on⁶, peuvent suggérer que le capitalisme marchant a secrété, à la fin du moyen-âge, la comptabilité en partie double, technique qui pour la première fois permet d'appréhender en continue le cycle complet du capital.

Rappelons que la science comptable se développe alors dans un monde qui devient plus rationnel, où la mathématique des

¹ Marc Mousli « Luca Pacioli, père de la comptabilité ? », *Alternatives économiques* 7/27 (n°260), p. 84.

² B. Colasse (s/dir.), *Les grands auteurs en comptabilité*, éditions EMS, 2005, p. 6.

³ N. Berland et A. Pezet, *Quand la comptabilité colonise l'économie et la société, perspectives critiques dans les recherches en comptabilité, contrôle, audit, in Les études critiques en management, une perspective française*, p. 131.

⁴ M. Capron, *Les enjeux de la mise en œuvre des normes comptables internationales*, in M. Capron (s/dir.), *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier, La découverte*, 2005, p.5.

⁵ Cité par P.-H. Tavoillot, *L'art de bâtir des ponts*, Philosophie magazine septembre 2012, n° 62, p. 80.

⁶ Y. Lemarchand et M. Nikitin, *Capitalisme et comptabilité*, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit (s/dir. B. Colasse), 2009, p. 105-114.

marchands⁷ s'inscrit dans les relations plus larges de la vie quotidienne. Progressivement, le monde se pense en nombres et quantités pour annoncer la naissance de ce qu'un auteur a appelé *l'homme économique*⁸.

À l'émergence du capitalisme industriel au XIX^e siècle répond un nouveau système comptable qui permet de calculer des prix de revient dans le cadre de comptabilités tenues en partie double. Outil de gestion et d'information, la comptabilité se pose en grand régulateur de la gestion des entreprises. Comme il a été écrit⁹, c'est l'ère de la comptabilité industrielle, née dans les entreprises, créée par des industriels pour leurs propres besoins d'information. Est-ce la comptabilité qui colonise l'économie ou l'économie qui façonne l'outil comptable ? Le débat demeure ouvert mais il révèle que économie et comptabilité sont, dans tous les cas, indissociables. La science comptable, comme le capitalisme, participent d'une modification structurelle de la société ; en témoigne le fait que l'enseignement de la comptabilité devient obligatoire en 1887 et se banalise même dans quelques ouvrages du début du XX^e siècle.

Les années 1980 marquent un tournant important : c'est le nouvel âge du capitalisme et le début d'une controverse : mondialisation des échanges, révolution informatique et dérégulation financière vont donner naissance à ce que l'on appelle le capitalisme financier¹⁰. La désintermédiation, qui pousse les entreprises à se financer de plus en plus par le marché au détriment des banques, se traduit alors par la montée en puissance des investisseurs professionnels tandis que le peuple des petits épargnants atomisés est remplacé par des actionnaires actifs et exigeants¹¹.

Or, à ce tournant du capitalisme est associée une véritable révolution comptable à travers la normalisation comptable internationale pour les comptes consolidés des sociétés cotées¹². L'objectif de la comptabilité n'est plus ici de traduire le capital économique de l'entreprise mais son capital financier, représentatif de l'investissement réalisé par les actionnaires ; Est ainsi favorisée, dit-on, une vision actionnariale de l'entreprise qui prend notamment appui sur la juste valeur comme principe général d'enregistrement des transactions. Pour de nombreux auteurs, la normalisation comptable internationale porte une vision financière et contractuelle de l'entreprise et de sa gouvernance ; l'entreprise, a-t-on pu écrire¹³, se présente comme un actif économique ; elle a pour finalité première la création de valeur.

⁷ Les chiffres arabes remplacent les chiffres romains, on introduit le zéro, l'arithmétique ou science des nombres, se substitue à l'aérismatique, art de l'argent.

⁸ Ch. Laval, *L'homme économique*, Essai sur les racines du néolibéralisme, Gallimard 2007, p. 40.

⁹ M. Nikitin, *La naissance de la comptabilité industrielle en France*, thèse sous la direction de B. Colasse, Paris-Dauphine, 1992.

¹⁰ Ben Fine, *La financiarisation en perspective*, Actuels Mars 1/2012 (n°51), p. 73-85.

¹¹ Laurent Batsch, *Le capitalisme financier (Introduction)*, La découverte 2002.

¹² S. Bonnet-Bernard, *Les enjeux comptables de la financiarisation de l'économie*, LPA 3 mars 2011, n° 44, p. 17.

¹³ X. Lagarde, *Le droit des marchés financiers présente-t-il un particularisme ?* JCP, G, 2005, I, p. 182.

Or, issue d'un organisme international purement privé, l'*International Accounting Standards Board* (IASB) la normalisation comptable internationale a pour originalité d'être, pour l'essentiel, déconnectée du droit alors que depuis ses profondes origines, et sans qu'il soit encore question de normalisation, la comptabilité entretient avec le droit des liens étroits.

Les liens entre la comptabilité et le droit

Dès le moyen-âge, le droit est soucieux d'offrir le cadre juridique nécessaire à l'épanouissement de l'économie marchande et contribue, à cette fin, à la diffusion de la comptabilité ; ainsi la tenue des comptes par les commerçants est-elle rendue obligatoire dès la fin du XVII^e siècle ; De même les commerçants sont-ils tenus de rendre compte de la bonne tenue des affaires afin de prévenir les faillites et maintenir la confiance dans le crédit.

Dans cette « *mathématique des marchands*¹⁴ », l'obligation comptable de rendre des comptes demeure habillée d'une dimension sinon religieuse du moins morale. Un auteur de la fin du XVII^e affirme en ce sens que : « *toute personne ne doit pas ignorer les comptes doubles si elle désire la tranquillité de son âme*¹⁵ ».

Avec le capitalisme industriel du XIX^e siècle, le droit se commercialise ; empreint de l'esprit du capitalisme naissant, un droit commercial libéral domine la vie civile et, parce que le principe de la libre constitution des sociétés anonymes à responsabilité limitée a été proclamé et qu'il faut en contrepartie protéger l'épargne investie dans les sociétés, le droit commercial et le droit pénal s'appuient de nouveau sur la comptabilité pour élaborer une véritable responsabilité du capital¹⁶. Bientôt, du fait des crises et des scandales financiers, la volonté politique de protection de l'épargne et, partant du capital social, devient une préoccupation d'intérêt général. L'union sacrée du droit et de la comptabilité pour la protection du capitalisme prend alors la forme de délits comptables et ce n'est qu'au début de la première moitié du XX^e siècle que s'ouvre le processus de normalisation comptable. Le passage vers une économie dite *dirigée* s'accompagne d'un objectif politique de contrôle étatique des comptes autant pour des raisons économiques que fiscales. Les juristes ont alors tendance à ramener la comptabilité à une technique et à l'absorber dans une nouvelle branche du droit, on parle ainsi de droit comptable.

Pour autant, la comptabilité trouve encore ses lettres de noblesse, elle est une chose publique ; un rapport de la Direction générale des contributions directes de 1940 souligne ainsi que la normalisation répond aux « *intérêts généraux de la Nation* ». Surtout elle est tournée vers l'ensemble des parte-

¹⁴ Ch. Laval, op. cit., p. 42.

¹⁵ Cité par P. Labardin, « Réprimer la mauvaise tenue des comptes », crise et nouvelles problématiques de la valeur, Congrès de l'AFC, 10/05/2010, Nice, France.

¹⁶ De nombreuses lois de la fin du XIX^e siècle visent à en garantir la réalité et la fixité, des commissaires de surveillance sont chargés de vérifier les comptes (v. Y. Muller, *Les infractions relatives au commissariat aux comptes*, origine du commissariat aux comptes, Lamy droit pénal des affaires 2013). Dans le même temps, la jurisprudence consacre le principe de prudence (arrêt Mires de 1862).

naires de l'entreprise : administration fiscale, propriétaires, créanciers, salariés.

Or, le capitalisme financier va bouleverser ce système, la normalisation comptable étant désormais scindée en deux systèmes : pour les comptes sociaux, la normalisation étatique, guidée par les directives européennes, prend la forme juridique plus souple de la régulation aujourd'hui confiée à l'Autorité des normes comptables¹⁷ ; pour les comptes consolidés des sociétés cotées, la normalisation internationale, qui profite de l'échec de la normalisation par l'Europe et s'est affranchie du droit pour la création de la norme, est laissée à une institution privée (IASB, préc.) qui dispose d'une gouvernance indépendante des institutions publiques. Elle produit aujourd'hui les normes IFRS ou *International Financial Reporting Standard*. Certes, en bout de chaîne et pour se mêler à un ordre juridique national, les normes internationales font l'objet d'un règlement européen¹⁸. Mais le droit est ici détaché de toute référence dogmatique ; il n'est qu'un outil, un instrument au service de la dynamique du marché. Peut-être faut-il en chercher la raison dans l'inadaptation du droit qui n'a pas su élaborer une doctrine de l'entreprise, qui ne la connaît pas en tant que telle et ne la fait fonctionner qu'à travers le droit des sociétés, le droit du travail ou encore le droit de la concurrence ?

Dès lors, parce que la normalisation comptable internationale est une régulation par le marché, sans mécanisme externe de

gouvernance, portée par la croyance de la rationalité économique, mais aussi parce qu'elle a vocation à pénétrer d'autres champs (celui des comptes individuels et des comptes publics), une vive controverse¹⁹ est née qui pose la question de la légitimité politique de l'organisme normalisateur ; d'un côté, se dessine une sorte d'ordre libéral mondial porté un objectif d'intérêt public, de l'autre s'oppose un ordre juridique régional porté par un objectif d'intérêt général. D'un côté, il est soutenu que « *la comptabilité internationale ne relève pas prioritairement du droit mais de l'économie ; le postulat selon lequel seuls les États ont le droit de régler est critiquable* ». D'un autre côté, il est affirmé que « *l'information comptable est un bien public qui participe à la formation de la solidarité organisationnelle et sociale, que la démocratie économique et sociale est battue en brèche à partir du moment où l'information comptable ne fait l'objet d'aucun contrôle politique et social* ».

Nul doute que le débat est ouvert et qu'il ne saurait y avoir, d'un côté ou de l'autre, captation du débat public ; et parce que ces propos sont placés sous l'égide de l'Académie²⁰, souvenons-nous que l'Académie est la première école de philosophie, de mathématique et de gymnastique fondée à Athènes par Platon. Il y prodiguait un enseignement sous forme de discussion et de débats d'idées. Il reste à souhaiter que les débats à venir demeureront fructueux. ■

¹⁷ V. J.-L. Rossignol, L'état et la comptabilité de l'entreprise, LPA 30 sept. 2005 qui annonce la mort du droit comptable.

¹⁸ Le règlement européen du 19 juillet 2002 (CE n° 1606/2002, JOCE du 11 septembre 2002, L 243/1 modifié par le règlement CE n° 297/2008 du 11 mars 2008) sur l'application des normes comptables européennes prévoit un mécanisme d'adoption, après filtrage, des normes IFRS qui sont ensuite rendues obligatoires pour les sociétés visées des États membres.

¹⁹ V. pour la controverse entre différents auteurs, la revue *Comptabilité, Contrôle, Audit*, décembre 2010, tome 16, volume 3 et décembre 2011, tome 17, volume 3

²⁰ Académie des sciences et techniques comptables et financières.



Marie-Pierre CALMEL

Secrétaire générale du Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP)

Comptabilisation des instruments financiers pour les entités publiques : la réponse française aux normes comptables internationales

La Commission européenne ayant engagé une réflexion sur les normes comptables du secteur public pour garantir la fiabilité et la sincérité des comptes publics, le débat sur les normes publiées par l'IPSAS Board¹ est venue sur le devant de la scène.

Les normes comptables de l'IPSAS Board sur les instruments financiers sont aujourd'hui très critiquées par les États membres et le rapport de la Commission européenne sur l'évaluation de l'adéquation des normes comptables internationales du 6 mars 2013 estime que ces normes doivent être modifiées en vue d'une application en Europe.

À peine installé en 2009, le Conseil a eu l'opportunité de répondre aux trois consultations publiques de l'IPSAS Board, ED 37, 38 et 39 sur la comptabilisation et l'évaluation des instruments financiers. Le Conseil a, à cette occasion, marqué son opposition à la démarche de convergence entreprise par l'IPSAS Board vers le référentiel IFRS, dont les normes sur les instruments financiers, d'une extrême complexité, ont été conçues pour les entreprises financières.

Le Conseil est bien évidemment conscient que les instruments financiers sont par nature complexes. Néanmoins, l'utilisation de ces instruments dans le secteur public est simple, contrairement à l'activité bancaire ou assurantielle, et les normes comptables y afférentes pourraient de ce fait être simplifiées par l'IPSAS Board.

Cet exercice de simplification a été mené en France à quelques années d'intervalle, et les normes comptables qui ont été à ce jour définies sont présentées ci-après dans leurs grandes lignes. Elles concernent de façon distincte l'État et les collectivités territoriales.

La comptabilisation des moyens de financement de l'État

Contexte

L'État français est amené chaque année à faire appel aux marchés de capitaux pour financer son déficit budgétaire et ses autres besoins de trésorerie, dans le cadre des lois de finances votées par le Parlement. La réalisation des opérations

de financement relève de l'Agence France Trésor, gestionnaire de la dette et de la trésorerie de l'État.

La dette souveraine est majoritairement composée de titres négociables à long terme à taux fixe, en euros. Dans le cadre des modalités de financement de l'État, une recherche d'optimisation de la charge de la dette est effectuée en fonction de l'évolution du niveau et de la volatilité des taux d'intérêt à long terme. Dans ce cadre, un programme de swaps de taux d'intérêt a été mis en place en 2001. Cette stratégie prévoit que l'État vise à réduire la durée de vie moyenne de la dette dans certaines conditions de taux longs élevés. Cette réduction est réalisée au moyen de swaps afin de ne pas perturber la politique d'émission qui vise à répondre au maximum à la demande des investisseurs. Au contraire, lorsque les taux sont bas, la politique de swaps n'est pas mise en œuvre et la durée de vie moyenne augmente mécaniquement sous l'effet des émissions. Ce programme a été suspendu en septembre 2002, en raison de conditions de marché défavorables. Il reste néanmoins à gérer et comptabiliser le stock.

Positionnement de la norme 11 par rapport aux normes comptables internationales

Dans le cadre de l'élaboration du Recueil des normes comptables de l'État, suite à la promulgation de la loi organique relative aux lois de finances en 2001 qui prévoit en son article 30 que l'État doit tenir une comptabilité générale en droits constatés, une norme comptable a été consacrée spécifiquement à ce sujet : il s'agit de la norme 11 relative aux dettes financières et aux instruments dérivés. Lors de l'élaboration de cette norme

¹ IPSAS Board : International Public Sector Accounting Standards Board

en 2006, la question s'est alors posée du référentiel comptable à prendre en compte : le référentiel comptable international IFRS pour le secteur privé (en l'absence de normes IPSAS sur le sujet) ou les règles de droit commun, celles applicables aux entreprises ou celles spécifiques aux banques.

Il faut avoir à l'esprit que la complexité ne provient pas des caractéristiques de la dette souveraine et des instruments dérivés associés, mais du volume d'émission de cette dette souveraine.

Le choix s'est porté à l'époque vers les règles comptables bancaires françaises, qui définissent le traitement comptable en se fondant sur les stratégies de couverture mises en place avec les swaps. Ce texte avait été élaboré par le régulateur bancaire en 1990, et avait été accueilli très favorablement à l'époque par les banques françaises. Certes, entre 1990 et 2006, date des premiers comptes de l'État français selon les dispositions du Recueil des normes comptables de l'État, les marchés ont considérablement évolué et les produits se sont complexifiés, mais comme rappelé *supra*, les caractéristiques de la dette française et des instruments utilisés sont restés très « simples » : les titres négociables prennent la forme d'obligations ou de bons du Trésor standardisés, et les instruments dérivés sont principalement des swaps de taux d'intérêt (taux fixe contre taux variable).

La norme comptable 11 du Recueil des normes comptables de l'État se distingue fondamentalement des normes comptables internationales, IFRS ou IPSAS, sur deux points.

- Le premier est qu'il n'est pas posé comme postulat de départ que les instruments dérivés sont évalués en valeur de marché, avec variations de valeur inscrites dans les comptes.
- Le second point est que les principes comptables se fondent sur les stratégies de couverture pouvant être mises en place avec des instruments dérivés, pour couvrir la dette dans le cas de l'État. Ces stratégies sont au nombre de quatre : positions ouvertes isolées, micro-couverture, macro-couverture et trading. Mais dans le cas de l'État français, seule la macro-couverture consistant à couvrir et à réduire effectivement le risque global de taux d'intérêt est utilisée.

Ces deux éléments étant exposés, quels sont les principes comptables en vigueur ? Les emprunts émis sont comptabilisés à leur valeur nominale, avec constatation des intérêts courus. De façon symétrique, et selon le principe de la comptabilité de couverture, seuls les intérêts des swaps adossés à la dette sont comptabilisés et étalés dans le temps. Il n'y a pas de valorisation de la dette et des swaps en valeur de marché au bilan et au compte de résultat, ni constatation dans les comptes de plus et moins-values latentes.

À noter toutefois que l'information sur la valeur de marché de la dette et des swaps est donnée en annexe des comptes de l'État, l'utilité de cette information étant réelle. Un commentaire sur l'évolution de cette valeur au cours de la période est également apporté.

Comptabilité de couverture : précisions additionnelles

Conformément à ce qui a été exposé *supra*, dans les comptes de l'État, la catégorie de la macro-couverture est principalement utilisée. Néanmoins, la norme 11 apporte un certain nombre d'éléments sur les autres possibilités offertes par la comptabilité de couverture.

Conformément à la réglementation bancaire, la norme 11 prévoit que les swaps de taux peuvent être classés dans l'une des quatre catégories suivantes, même si seule la catégorie de la macro-couverture est utilisée (catégorie d.) pour l'État. Dans les quatre catégories, les intérêts courus des swaps sont constatés prorata temporis.

a) Positions ouvertes isolées : contrats conclus pour bénéficier de l'évolution des taux d'intérêt. Seules les moins-values latentes sont provisionnées. Pas de constatation dans le compte de résultat des plus-values latentes.

b) Micro-couverture : contrats permettant de couvrir, de manière identifiée dès l'origine, le risque de taux d'intérêt affectant un élément ou un ensemble d'éléments homogènes. L'élément couvert et l'élément de couverture sont comptabilisés symétriquement.

c) Macro-couverture : contrats permettant de couvrir et de gérer le risque global de taux d'intérêt. Une telle couverture ne peut être pratiquée que si l'entité mesure son risque de taux globalement [...] et si l'organe exécutif [...] a préalablement pris une décision particulière de gestion globale du risque de taux d'intérêt. En outre, l'entité doit être en mesure de justifier que, globalement, les contrats comptabilisés dans cette catégorie permettent de réduire effectivement le risque global de taux d'intérêt. Il n'y a pas de constatation dans les comptes des plus et moins-values latentes.

La stratégie de réduction de la durée de vie moyenne de la dette financière de l'État, qui permet de diminuer en moyenne, sur longue période, la charge d'intérêt en contrepartie d'une augmentation moyenne de la variabilité à court terme de cette charge, est considérée comme une stratégie qui a pour objet de couvrir et de gérer le risque global de taux d'intérêt sur la dette. Cette possibilité est offerte sous conditions :

- une décision de gestion globale du risque de taux d'intérêt a été prise par le ministre de l'économie et des finances ;
- la réduction de la vie moyenne de la dette correspond à une réduction de la durée et donc à une réduction de la sensibilité au risque de taux ;
- l'efficacité de la politique de couverture est démontrée.

d) Transaction : gestion active d'un portefeuille de transaction. Les plus et moins-values latentes sont comptabilisées en résultat.

Les catégories a, b, et d, ne sont pas utilisées pour les comptes de l'État.

La comptabilisation des emprunts structurés porteurs de risques

Positionnement de l'avis par rapport aux normes comptables internationales

Le Conseil de normalisation des comptes publics a conduit par ailleurs des travaux sur la comptabilisation et l'évaluation des emprunts complexes émis par les collectivités locales, notamment pour financer leurs investissements.

L'avis publié en juillet 2012 par le Conseil propose des règles permettant de mieux traduire comptablement les risques pris du fait de l'émission de ces emprunts complexes.

Lors de l'élaboration du texte, le Conseil a décidé :

- d'une part, de construire un corps de principes cohérent privilégiant l'évaluation du seul risque financier, et non une

évaluation au prix de marché de l'emprunt et du dérivé associé le cas échéant ;

- d'autre part, de ne pas retenir l'approche des normes comptables internationales IFRS et IPSAS (publiées lorsque les réflexions du Conseil ont débuté), dans la mesure où une approche purement financière pouvait s'avérer difficile à mettre en œuvre de manière systématique par les entités publiques concernées.

Cet avis du Conseil se distingue là aussi fondamentalement de l'approche internationale sur deux points.

1/ L'objectif n'est pas de donner la valeur de marché des emprunts structurés au lecteur des comptes, comme le prévoit les normes IPSAS et IFRS, mais bien d'estimer le risque financier de ces emprunts par rapport aux conditions de marché lors de l'émission de ces emprunts. En d'autres termes, il s'agit de provisionner un risque, il ne s'agit pas de constater des plus ou moins-values latentes dans les comptes. L'évaluation financière de ce risque doit être réalisée dès la mise en place de l'emprunt.

Les emprunts complexes concernés sont ceux qui font courir le risque que leur coût devienne très supérieur aux conditions de marché d'origine, en contrepartie d'une période où des intérêts peuvent ne pas être payés. Dans la mesure où ce risque est provisionné, il convient également de calculer une charge d'intérêts et de la constater dans les comptes, même lorsque le contrat prévoit qu'il n'y aura pas de paiement des intérêts pendant un certain temps.

2/ L'avis fonde ses principes sur la comptabilité de couverture, sans recours à l'évaluation en valeur de marché pour les composantes couvertes non risquées. L'élément couvert et l'élément de couverture sont comptabilisés symétriquement. Lorsqu'une opération comporte à la fois une composante de couverture et une composante de prise de risque supplémentaire, celle-ci doit être provisionnée (par exemple, un swap prévoyant un intérêt indexé sur 10 fois un écart entre les taux). L'approche développée est là aussi différente de celle qui serait retenue dans le référentiel international où les différentes composantes d'un instrument financier ne peuvent être isolées, et où les produits risqués sont évalués en valeur de marché.

Principales dispositions de l'avis

Produits simples et produits complexes

L'avis propose d'opérer une distinction entre produits simples et produits complexes.

Cette distinction entre produits simples et produits complexes est faite au cas par cas, en fonction des caractéristiques propres de l'instrument financier considéré et du contexte de marché dans lequel il s'inscrit.

Les produits complexes sont définis comme des produits faisant courir à l'entité le risque de devoir payer un taux d'intérêt significativement supérieur au taux de marché à l'origine, en contrepartie d'une espérance de gain par rapport aux conditions de marché existant à la date d'émission de l'emprunt.

Une charge d'intérêt désormais calculée, même en cas de bonification

Selon les dispositions de l'avis, la comptabilisation des charges financières est réalisée par application de la méthode des intérêts courus, ce qui correspond aux principes de droit commun.

Mais l'avis traite également d'un point particulier touchant aux emprunts structurés, ceux-ci pouvant présenter une période de taux bonifié. L'avis rappelle que les périodes de bonification sont en général représentatives de facilités de trésorerie et non de réductions de charges. Ainsi, lorsque le paiement des intérêts est différé en tout ou partie, la charge d'intérêt annuelle doit être recalculée afin d'être reconnue lors de chaque exercice sur la base du taux d'intérêt effectif de l'emprunt lorsque ce taux peut être calculé ou, à défaut, sur la base du taux de marché à l'origine. Par exemple, dans le cas d'un emprunt sur 10 ans à taux fixe de 3 %, assorti d'un différé de paiement des intérêts jusqu'à la troisième année, une charge d'intérêt doit être comptabilisée la première et la deuxième année, même si ces intérêts ne seront effectivement décaissés que plus tard.

Les bonifications d'intérêt sont en général attachées aux produits complexes : la bonification rémunère la vente d'option incluse dans ces produits, cette vente d'option traduisant le fait que, lors de la mise en place de l'emprunt, la banque bénéficie du droit d'avoir une rémunération très supérieure au taux de marché dans certaines conditions d'évolution de taux. C'est donc cette vente d'option qui entraîne un risque pour les entités.

L'avis propose que la bonification éventuelle ne soit comptabilisée qu'au moment où elle est certaine, que le produit soit simple ou complexe. Cela conduit à enregistrer annuellement la charge d'intérêt au taux du marché et l'écart favorable entre l'intérêt payé et ce taux en produits constatés d'avance. Le produit constaté d'avance est repris à la fin du contrat, si le risque lié au produit ne s'est pas matérialisé ou est utilisé à couvrir le risque, lorsque le risque est avéré.

Les risques des produits complexes provisionnés

Pour les produits complexes, le risque que le coût de l'emprunt, en raison de sa structuration, devienne très supérieur aux conditions de marché (Euribor, Libor, etc.) doit être traduit dans les comptes. Une évaluation financière du risque inclus dans l'emprunt doit être réalisée dès la mise en place de l'emprunt, c'est-à-dire, généralement, à partir de la mise à disposition des fonds. Dès lors que cette évaluation fait apparaître un risque de perte dont le montant est supérieur à la bonification obtenue, une provision est constituée à hauteur de cet écart. Cette évaluation du risque doit être conduite et mise à jour à chaque clôture des comptes.

L'évaluation du risque par rapport au taux de marché à la date de chaque clôture des comptes notamment n'a pas été retenue, l'objectif n'étant pas de quantifier les coûts d'opportunité.

Cette approche est très différente de celle qui aurait été retenue dans le référentiel IPSAS en vigueur. Ainsi, pour les produits les plus risqués ne comprenant pas de limitation à l'augmentation du taux d'intérêt, on considère qu'il y a un instrument dérivé séparable qui est alors comptabilisé à la juste valeur dans les comptes, les variations de juste valeur étant enregistrées en résultat à chaque de clôture. Le résultat est ainsi impacté des pertes latentes mais aussi des produits latents.

Les opérations de couverture sans risque

L'avis porte aussi sur les opérations de couverture. En effet, dans certains cas, le recours à des instruments financiers dérivés

dans un objectif de couverture est lui-même porteur de risques financiers propres.

Ainsi, pour l'instrument de couverture, les produits et charges (intérêts courus notamment) sont reconnus au compte de résultat sur la durée de vie résiduelle de l'élément couvert de manière symétrique au mode de comptabilisation des produits et charges sur cet élément. Par exemple, les intérêts sur un swap sont comptabilisés au même rythme que les intérêts de l'emprunt qu'il couvre. De même, le principe de symétrie aboutit également à l'étalement en résultat de la soulte initiale d'un swap de taux couvrant une dette.

Ce principe est le même que celui décrit précédemment pour l'État.

Les opérations ayant une composante de prise de risque

Une opération peut comporter à la fois une composante de couverture (qui remplirait les critères d'une couverture si elle avait été contractée sous cette forme) et une composante de prise de risque supplémentaire (par exemple, un swap avec un effet de levier si les taux passent au-delà d'un certain seuil ou un swap prévoyant un intérêt indexé sur 10 fois un écart entre les taux).

Dans ce cas, chacune des composantes est comptabilisée de manière distincte (comme si l'opération avait été effectuée sous la forme de deux instruments séparés) :

- la composante de couverture suit le traitement comptable d'une opération de couverture ;
- la composante résiduelle qui fait prendre un risque supplémentaire à l'entité est provisionnée selon les mêmes modalités que la composante de risque d'un emprunt complexe.

Cette approche est très différente de celle qui serait retenue dans le référentiel IPSAS en vigueur. En effet, dans le référentiel IPSAS, les différentes composantes d'un instrument dérivé ne

peuvent être isolées. Ainsi, le risque ne peut être comptabilisé séparément de l'opération de couverture.

Ainsi, les produits comportant une composante de risque ne sont en général pas éligibles à la comptabilité de couverture dans le référentiel IPSAS. Ils sont alors traités comme des instruments dérivés spéculatifs, avec comptabilisation des plus et moins-values latentes en résultat.

Les réaménagements de dettes

En ce qui concerne les opérations de réaménagement de dettes, le Conseil a été vigilant à ne pas décourager les renégociations au bénéfice de produits moins risqués. En cas de réaménagement, l'entité publique supporte un coût financier. Néanmoins, afin de ne pas pénaliser les entités effectuant ces opérations de restructuration de dettes en alourdissant significativement le budget de l'exercice de renégociation, il a été considéré que, dans le cas où cette charge financière n'était pas comptabilisée en totalité sur l'exercice de renégociation, elle pouvait être étalée sur la durée restant à courir du nouvel emprunt. Par ailleurs, en cas de restructurations successives, un étalement systématique conduirait à une sédimentation des charges, ce qui ne paraît pas non plus souhaitable. C'est pourquoi l'option d'étalement est laissée ouverte.

Conclusion

Pour le secteur public, malgré la complexité des instruments financiers, il est possible d'élaborer des normes simples fondées sur une approche privilégiant la comptabilité de couverture et le provisionnement du risque. C'est la démarche adoptée en France, les deux normes évoquées ne font d'ailleurs pas des centaines de pages, contrairement aux normes IPSAS 28, 29 et 30 qui en font plus de 400. Une telle démarche a également été expérimentée au niveau international, les normes IFRS - PME sur les instruments financiers étant beaucoup moins volumineuses. C'est peut-être une voie à explorer par l'IPSAS Board. ■

Références bibliographiques

- Réponse du 29 juin 2009 du Conseil de normalisation des comptes publics aux exposés-sondages ED 37, 38 et 29. <http://www.economie.gouv.fr/cnosp/reponses-conseil-normalisation-des-comptes-publics-aux-consultations-ipsas-board-2009>
- Normes de l'IPSAS Board sur les instruments financiers :
- IPSAS 28 - Financial Instruments: Presentation
- IPSAS 29 - Financial Instruments: Recognition and Measurement
- IPSAS 30 - Financial Instruments: Disclosures <http://www.ifac.org/publications-resources/2012-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>
- Recueil des normes comptables de l'État (février 2013). <http://www.economie.gouv.fr/cnosp/recueil-des-normes-comptables-lEtat>
- Avis n° 2012-04 du 3 juillet 2012 sur la comptabilisation des dettes financières et des instruments dérivés des entités à comptabilité publique relevant du code général des collectivités territoriales, du code de l'action sociale et des familles, du code de la santé publique et du code de la construction et de l'habitation <http://www.economie.gouv.fr/cnosp/avis-conseil-normalisation-des-comptes-publics-2012>
- Avis n° 2011-05 du 8 juillet 2011 relatif à l'information comptable des dettes financières et des instruments dérivés des entités à comptabilité publique relevant du code général des collectivités territoriales, du code de l'action sociale et des familles, du code de la santé publique et du code de la construction et de l'habitation. <http://www.economie.gouv.fr/cnosp/avis-conseil-normalisation-des-comptes-publics-2011>
- Rapport d'activité 2012 du Conseil de normalisation des comptes publics. <http://www.economie.gouv.fr/cnosp>
- Rapport d'activité 2011 du Conseil de normalisation des comptes publics. <http://www.economie.gouv.fr/cnosp/rapports-dactivite>
- Rapport de la Commission européenne au Conseil et au Parlement européen « Vers l'application de normes comptables harmonisées pour le secteur public dans les États membres - L'adéquation des IPSAS pour les États membres » http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/government_finance_statistics/government_accounting

Extraits du discours de M. Didier MIGAUD, Premier président de la Cour des comptes, pour la présentation à la presse du rapport public thématique « Gérer les enseignants autrement »

22 Mai 2013

En raison du nombre d'enseignants – 837 000 en 2012, soit 44 % des agents publics employés par l'État – et du poids que représente le total de leurs rémunérations – 49,9 Md€ en 2011, soit 17 % du budget général de l'État et 2,5 % du produit intérieur brut (PIB) –, les décisions concernant leur gestion représentent un enjeu fondamental pour les finances publiques et la performance des services publics

...Je résumerai les constats et recommandations du rapport sous la forme de cinq messages que j'aborderai successivement :

- le premier est que l'éducation nationale ne souffre pas d'un manque de moyens ou d'un nombre trop faible d'enseignants, mais d'une utilisation défailante des moyens existants ;
- le deuxième est que l'exercice des missions et les modalités d'évaluation des enseignants demeurent régis par des règles dépassées, en décalage croissant avec la réalité du métier tel que vécu par les enseignants eux-mêmes ;
- le troisième est que, du point de vue des besoins des élèves, les modalités de gestion des enseignants, en particulier leurs règles d'affectation et de mutation, ne permettent pas au système éducatif de s'adapter pour répondre aux besoins différenciés des élèves sur le terrain ;
- le quatrième est que, du point de vue des enseignants, la richesse humaine que constituent les 837000 enseignants recrutés sur un profil hautement qualifié n'est pas assez valorisée et gérée de façon personnalisée ;
- le cinquième est que l'inévitable surcoût d'une gestion plus individualisée et adaptée aux besoins des élèves doit être compensé par une indispensable rationalisation de la scolarité au lycée, le développement de la bivalence des enseignants au collège et l'annualisation du temps de travail des enseignants.

Je reviens sur le premier message, qui est le fil conducteur de ce rapport : le problème n'est pas celui du nombre d'enseignants ou d'une insuffisance de moyens ; c'est l'utilisation des moyens existants qui pose problème. Comme pour toute politique publique, il faut comparer les moyens déployés pour l'éducation nationale et les résultats obtenus.

Les enquêtes internationales situent la France à un niveau moyen, voire médiocre, par rapport aux autres États développés. Depuis 2000, les résultats de la France ont au mieux stagné, et ont même régressé en mathématiques. Certes, le système éducatif a réussi le défi quantitatif de scolariser la quasi-totalité des jeunes jusqu'à la fin de leur scolarité obligatoire, c'est-à-dire 16 ans. Mais, qualitativement, ses performances ne cessent de se dégrader depuis une décennie. L'école n'est pas encore parvenue à relever le défi qualitatif consistant à mener tous les élèves à la réussite scolaire, en particulier ceux qui sont le plus en difficulté, notamment pour des raisons culturelles ou sociales. Ainsi, l'impact de l'origine sociale des élèves est deux fois plus important en France que dans les pays qui réussissent le mieux. En contradiction avec l'objectif de réussite de tous les élèves, plus de 120 000 jeunes sortent chaque année du système scolaire avec le brevet seul ou aucun diplôme, ce qui représente un élève sur six.

Au cours des dix dernières années, pendant que les résultats de la France se dégradaient, et dans un contexte de diminution du nombre d'élèves, le budget de l'éducation nationale a, chaque année, augmenté. L'effort financier consenti par notre pays se situe à un niveau comparable, voire supérieur à celui des pays qui assurent le mieux la réussite de leurs élèves, en particulier l'Allemagne. Cela montre que le système éducatif souffre avant tout d'une mauvaise organisation, et non d'une insuffisance de ses ressources financières et humaines. Dès lors, la variable principale sur laquelle tous les gouvernements ont joué au cours des dernières années, qui est la variation des effectifs d'enseignants, dans un sens ou dans l'autre, ne peut pas apporter de solution aux défis de l'éducation, si le système de gestion reste inchangé.

D'ailleurs, les évolutions des effectifs d'enseignants ne sont pas en cohérence avec le nombre d'élèves, et les périodes de hausse ne sont pas allées de pair avec une amélioration de la performance du système scolaire. En réalité, les effectifs d'enseignants ne sont pas fixés en référence avec les besoins des élèves, ceux-ci n'étant pas mesurés. Chaque année, c'est le volume d'heures de cours que les programmes imposent de mettre en place et le souci d'assurer chaque année un débouché satisfaisant aux universités pour les concours qui guident les décisions de recrutement. Cela aboutit à une divergence entre la démographie des enseignants et celle des élèves.

Ce qui est en cause n'est pas le nombre d'enseignants mais la façon dont ils sont employés, leurs règles de gestion. L'inadaptation de ces règles, qu'aucun gouvernement n'est parvenu à faire évoluer, est principalement responsable de la dégradation des performances du système scolaire. En effet, en ayant recours à un schéma de gestion unique, au nom d'un principe d'égalité interprété comme un principe d'uniformité, le système éducatif ne sait pas s'organiser pour répondre aux besoins des élèves qui sont nécessairement différenciés.

Le cadre existant ne parvient pas davantage à répondre aux attentes des enseignants. La principale ressource de l'éducation nationale est humaine : c'est la compétence, l'engagement et la créativité de l'ensemble des enseignants. Or, la France connaît un profond malaise enseignant et une inquiétante crise d'attractivité du métier. En 2011 et 2012, plus de 20 % des postes proposés au concours du CAPES externe n'ont pas pu être pourvus dans six disciplines, dont l'anglais et les mathématiques.

Pour ces raisons, la Cour appelle à une évolution profonde du mode de gestion des enseignants. J'insiste sur ce point : elle ne cherche pas à faire évoluer à la marge quelques dispositifs, ce que le ministère a constamment fait depuis plusieurs décennies. Le projet de loi en cours de discussion sur la « refondation de l'école » évoque le sujet de la gestion des enseignants sous le seul angle de la formation initiale et continue, sujet qui a été abordé par la Cour dans son rapport public annuel de février 2012.

Il s'agit de faire évoluer l'ensemble des règles de gestion pour faire primer l'équité sur l'égalité formelle, l'adéquation aux besoins sur l'uniformité, la qualité sur la quantité.

.....

La rémunération nette annuelle des enseignants est de 30 100 € par an en moyenne, selon l'INSEE. Elle se situe à un niveau 35 % plus faible que celui des fonctionnaires de niveau

équivalent. Les comparaisons internationales fournies par l'OCDE font apparaître que la rémunération des enseignants est inférieure de 30 % à la moyenne européenne dans le primaire et de 10 % au collège. Le caractère peu attractif de la rémunération en France n'est pas la conséquence d'un temps de travail plus faible, comme le veut une légende tenace : la rémunération des enseignants par heure de cours est plus faible en France qu'à l'étranger. Le niveau de la rémunération est le fruit d'une évolution de long terme. C'est en réalité le nombre d'enseignants qui rend le ministère réticent à mettre en œuvre des mesures de politique salariale. Depuis de nombreuses années, le choix implicite a ainsi été de privilégier le nombre d'enseignants sur le montant de leurs rémunérations, la revalorisation indiciaire sur le développement d'une véritable politique indemnitaire.

Dans le contexte actuel de redressement des comptes publics, qui impose une stabilisation en valeur de la masse salariale de l'État, la Cour a déjà eu l'occasion d'affirmer que seule une politique de réduction des effectifs était à même de fournir des marges de manœuvre salariales

.....

Le coût moyen d'un élève en lycée est de 31 % supérieur à la moyenne de l'OCDE, en dépit d'une rémunération plus faible des enseignants français. Les raisons sont multiples : un temps d'instruction plus long de 21 % à la moyenne de l'OCDE, un nombre d'élèves par classe plus faible de 12 %, et, surtout, la multiplication des matières, d'options et de modules proposés à des groupes nécessairement plus restreints d'élèves. L'éparpillement progressif de l'offre de formation au lycée – qui ne se constate nulle part ailleurs en Europe –, a conduit à une augmentation des besoins d'enseignants et à un renchérissement progressif du coût du système scolaire sans que cette lente dérive n'ait fait l'objet d'un arbitrage clair entre le nombre d'enseignants et la revalorisation de leur rémunération. L'indispensable rationalisation de ces options fournit une marge de manœuvre

.....

L'existence de ces marges de manœuvre nourrit la conviction de la Cour que l'ensemble de ses recommandations sont réalisables à coût constant et forment un bloc cohérent. Cela permettra que chaque acteur perçoive l'ensemble des bénéfices et inconvénients qui en résulteront pour lui. Il ne faut pas traiter séparément la question du temps de service de celle de la rémunération ou encore la question de l'affectation de celle de l'attractivité des postes : tout se tient. ■

Patrice RACT MADOUX
Président de la CADES

Geneviève GAUTHEY
Inspecteur des Finances Publiques
Secrétaire général adjoint de la CADES

La CADES, acteur du désendettement

La Caisse d'Amortissement de la Dette Sociale (CADES) a été créée par l'ordonnance N° 96-50 du 24 janvier 1996. Celle-ci a été modifiée par la loi n° 2004-810 du 13 août 2004, qui s'inscrit dans le cadre de la réforme de la protection sociale française. La CADES apparaît, en conséquence, indissociable des efforts de rééquilibrage des comptes de la Sécurité Sociale.

Sa mission est de financer et d'éteindre la dette cumulée du régime général de la Sécurité Sociale. Les déficits se sont élevés à 34,2 milliards d'euros pour les années 1994 à 1998, à 47,25 Mds pour les années 2002 à 2006, à 27 Mds pour les années 2005 à 2008 et 130 milliards d'euros pour les années de 2009 à 2018.

Chaque année, jusqu'en 2005, la CADES devait en outre verser 3 milliards d'euros au budget de l'État, en compensation des 16,77 milliards d'euros de dette sociale repris à son compte par l'État en 1993. En tant qu'établissement public administratif, la CADES est un démembrement de l'État. Elle est classée, depuis 2010, parmi les ASSO « administrations de sécurité sociale ». Sa tutelle est exercée conjointement par le Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie et par les Ministres chargés de la sécurité sociale qui nomment ses instances dirigeantes et contrôlent étroitement son activité. Cette agence, créée à l'intérieur du périmètre de l'État, est dotée de deux atouts supplémentaires :

- Création dès l'origine, d'une ressource exclusive et affectée : la CRDS (Contribution au remboursement de la Dette Sociale) (Chapitre 2 de l'ordonnance N° 96-50 du 24 janvier 1996)
- Protection des ressources (article 7 de l'ordonnance N° 96-50 du 24 janvier 1996 et article 20 de la loi organique du 2 août 2005)

Ses dirigeants sont nommés par les autorités de tutelle. Le Président du conseil d'administration est nommé par décret du Président de la République sur proposition conjointe du Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie et des Ministres chargés de la sécurité sociale.

Jusqu'en 2010, le Conseil d'Administration était composé uniquement de représentants de l'État ; il décide du programme d'emprunt de la CADES et peut déléguer tout pouvoir à son président.

Le Comité de Surveillance émet un avis sur le rapport annuel d'activité de la CADES, et peut être consulté sur toute question par le Conseil d'Administration. Il est composé de parlementaires (deux députés et deux sénateurs), des présidents des Caisses Nationales de Sécurité Sociale et de représentants de l'État. Il a été successivement présidé par M. Jacques OUDIN, sénateur, M. Marc LAFFINEUR, député, M. Adrien GOUTEYRON, vice-président du Sénat et enfin par M. Jean-Jacques JEGOU, sénateur.

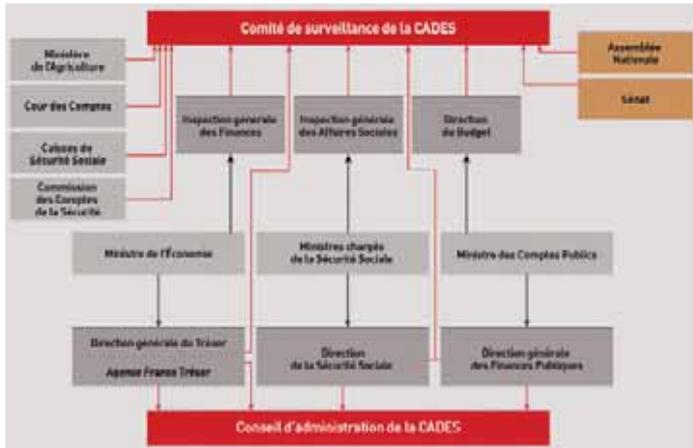
À la suite des élections sénatoriales de 2011 et législatives de 2012, les membres du comité de surveillance ont été renouvelés : M.M. ACCOYER, député ; CAFFET et DAUDIGNY, sénateurs ont été nommés et Mme Valérie RABAULT, députée du Tarn-et-Garonne en assure la présidence.

L'organisation de la direction opérationnelle de la CADES est conforme à celle des établissements financiers. Elle respecte une stricte séparation des activités de marché (« front office ») et de post-marché (back-office «). La gestion administrative de la CADES est assurée par un secrétariat général. Au total, outre son Président, la CADES compte 10 personnes au 31 décembre 2012.

Les règles comptables applicables à la CADES sont proches de celles de l'État. Ainsi, la tenue de la comptabilité de la CADES suivant le PCEC (Plan comptable des établissements de crédit) est assurée par l'agent comptable de la CADES, Contrôleur Budgétaire comptable et Ministeriel du ministère des finances. Ces opérations sont effectuées sous le contrôle de la Cour des Comptes (le contrôle des exercices 1996 à 1999 et 2000 à 2004 et 2005 à 2010 est effectué). En outre, la CADES est soumise à l'intervention du contrôleur financier du Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie. Tous les actes importants de la CADES (budget, comptes financiers...) ne sont exécutoires qu'après approbation des ministres de tutelle. De même, le programme d'emprunts doit être approuvé par le Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie. La Caisse peut en outre, par convention, confier sa gestion administrative et financière à l'État.

Une fois par an, le gouvernement doit rédiger un rapport d'activité de la CADES. Celui-ci est soumis au Parlement lors de l'examen de la loi de financement de la sécurité sociale, dont il constitue une annexe.

L'arrêté du 19 mai 2009 précise certaines modalités d'exercice du contrôle financier exercé par l'État. Il indique que le Conseil d'Administration de la CADES définit les principes, règles, limites et autorisation relatifs aux procédures de contrôle interne applicable aux établissements de crédit.



Le Conseil d'Administration de la CADES assure le respect de ces dispositions, notamment en ce qui concerne l'analyse des risques liés aux opérations de marchés. Par ailleurs, ce même arrêté confie le contrôle externe a posteriori des opérations réalisées par la CADES à un organisme d'audit et de contrôle indépendant qui est chargé de remettre au Conseil d'Administration un rapport d'activité trimestriel. Ces mesures ne font que conforter les dispositifs déjà mis en place par la CADES depuis sa création.

Depuis 1996, la France a choisi de gérer en parallèle la dette négociable de l'Etat et sa dette sociale. Au fil des années, la présentation législative de cette dualité a été améliorée. Fin 2007, pour la première fois, un Ministre en charge des comptes publics dans leur intégralité a assuré la coordination entre la loi de finances et la loi de financement de la sécurité sociale.

Dettes publiques (au sens de Maastricht) : 1 833.8 Milliards € (données INSEE à fin 2012)

Total PIB France 2012 : 2033 milliards d'euros*

Dettes sociales amorties par la CADES depuis 1996 : 71,5 milliards d'euros
Équivalent à 3,5% du PIB 2012

Intérêts économisés sur la dette amortie : c. 20 milliards d'euros
Équivalent à 1% du PIB 2012

➔ **Le mécanisme d'amortissement de la CADES a permis une diminution de la dette publique française équivalente à plus de 4 points de PIB**

La solvabilité et la liquidité de la CADES sont garanties par la loi : l'article 7 de l'ordonnance de 1996, dispose ainsi que « si les prévisions de recettes et de dépenses annuelles de la caisse sur la durée restant à courir de la période pour laquelle elle a été créée font apparaître qu'elle ne serait pas en mesure de faire face à l'ensemble de ses engagements, le Gouvernement soumet au Parlement les mesures nécessaires pour assurer le paiement du principal et des intérêts aux dates prévues ».

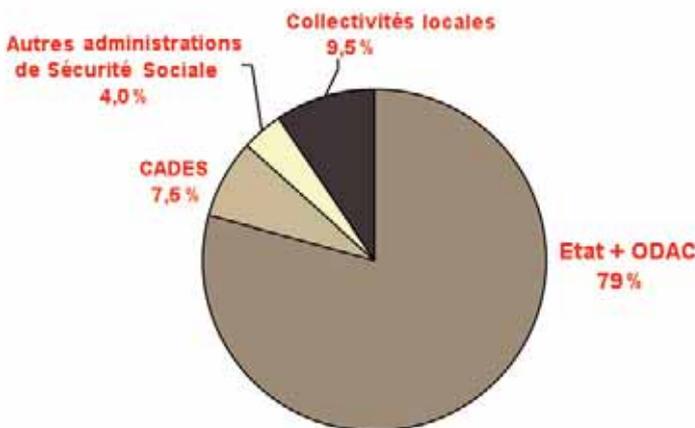
La CADES est notée par deux agences de notation : AA par Mood'y's et AAA par Fitch. Un ratio Cooke de 0 % lui est appliqué : par assimilation aux créances sur les états et sur les banques centrales de l'OCDE, les emprunts contractés par la CADES bénéficient d'une pondération de 0 % au titre du ratio Cooke, comme cela a été confirmé par la Commission Bancaire, l'ACP (*) et les autorités de contrôle des principaux pays de l'OCDE.

La CADES a procédé en novembre 2012 à un appel d'offres ouvert suivant les dispositions des articles 57 à 59 du code des marchés afin de sélectionner les agences de notation qui attribueront les notes aux programmes d'émissions et aux titres émis par la CADES, et assureront le suivi de ces notations. Ce marché est un marché « multi-attributaire à bons de commande » régi par l'article 77 du code des marchés publics. Les dossiers des candidats devaient être reçus avant le 25 janvier 2013. Une commission s'est réunie le 29 janvier afin de procéder à l'ouverture des plis. À la suite de l'examen des offres, et après avis de la commission, la CADES a attribué les marchés à 2 agences MOODY'S France SAS et FITCH RATINGS SA. Ces marchés ont été notifiés aux attributaires.

La stratégie de financement de la CADES doit permettre d'assurer un accès constant à la liquidité dans les meilleures conditions de coût possibles. Le financement se fait prioritairement par l'émission de titres sur les marchés de capitaux. La stratégie repose ainsi sur le positionnement de la signature de la CADES et sur une diversification optimale des sources de financement. La stratégie de financement de la CADES, depuis sa mise en place en avril 1996, a permis, conformément aux principes d'émissions définis par son Conseil d'Administration, de la positionner comme un émetteur international de tout premier rang. L'élargissement de sa mission a renforcé la CADES dans sa position d'émetteur de référence.

La CADES a la volonté d'émettre des emprunts de référence présentant des caractéristiques de liquidité identiques à celles des émissions qui bénéficient des meilleures signatures. La qualité d'emprunteur sur les marchés financiers internationaux de la CADES lui impose de mettre à jour régulièrement des documents de référence et prospectus qui sont mis à disposition des investisseurs, en particulier sur le site de l'Autorité

(*) ACP : autorité de contrôle prudentiel



des Marchés Financiers. Ces documents décrivent la CADES et les évolutions récentes.

En outre, une politique d'information par communiqués de presse est systématiquement mise en œuvre pour une diffusion large et rapide de tout évènement important ou de toute opération significative.

Parallèlement, de nombreux contacts directs sont établis avec les principaux investisseurs, en particulier les banques centrales. Il est en effet indispensable de promouvoir la signature de la CADES pour convaincre les gérants d'investir le plus largement et au meilleur prix dans les titres émis par la CADES, dans un contexte où la concurrence d'autres émetteurs souverains et quasi-souverains est importante.

Enfin, depuis plus de quinze ans, la CADES a consolidé sa crédibilité sur les marchés financiers en démontrant la fiabilité d'exécution de ses emprunts, sa réactivité aux changements d'environnement et sa capacité à innover, notamment par une volonté stratégique d'étendre sa base d'investisseurs *via* une large palette d'instruments de marché.

La CADES a, en effet, recours à une gamme très diversifiée d'instruments. Les financements obligataires à long terme se caractérisent par une grande flexibilité dans l'utilisation d'une large variété de produits, de maturités et de devises. Cette souplesse permet à la CADES de s'adapter aux besoins des investisseurs et de ne pas introduire de perturbation sur les marchés. La CADES est également un acteur majeur sur le marché international des financements à court terme. Cette diversité des sources de financements est également un gage de sécurité en termes d'accès à la liquidité et contribue à asseoir la crédibilité de la signature.

Outre ces sources principales de financement de marché, La CADES dispose de facilités bancaires lui permettant d'ajuster sa trésorerie ou de faire face à d'éventuels incidents de paiement. Ces lignes de crédits sont également des instruments stratégiques dans la mesure où elles offrent la possibilité de différer le recours aux marchés financiers si ces derniers n'offrent pas de conditions satisfaisantes.

Enfin, le décret du 24 avril 1996 l'autorise également à procéder à des opérations de marché à terme, à mener des opérations de

change, à conclure des contrats d'échange ou d'options de taux d'intérêt et à procéder à des opérations de pensions sur titres d'Etat ou sur les titres qu'elle a émis, cela dans le cadre d'une stratégie de couverture des risques de change ou de taux. L'utilisation de ces instruments assure la liaison entre la stratégie de financement, le pilotage de la structure de la dette et la gestion des conditions de marché.

Ainsi les opérations de financement de la CADES ne sont-elles initiées qu'avec l'objectif de garantir la crédibilité de la signature : répondre aux attentes des investisseurs, assurer une exécution irréprochable, une visibilité optimale et une liquidité forte.

Initialement, l'unique ressource de la CADES était la CRDS. De nombreux textes sont venus modifier les missions de la CADES depuis l'origine soit dans des lois de finances soit dans des lois de financement de la sécurité sociale ainsi que le montant et la nature de ses ressources.

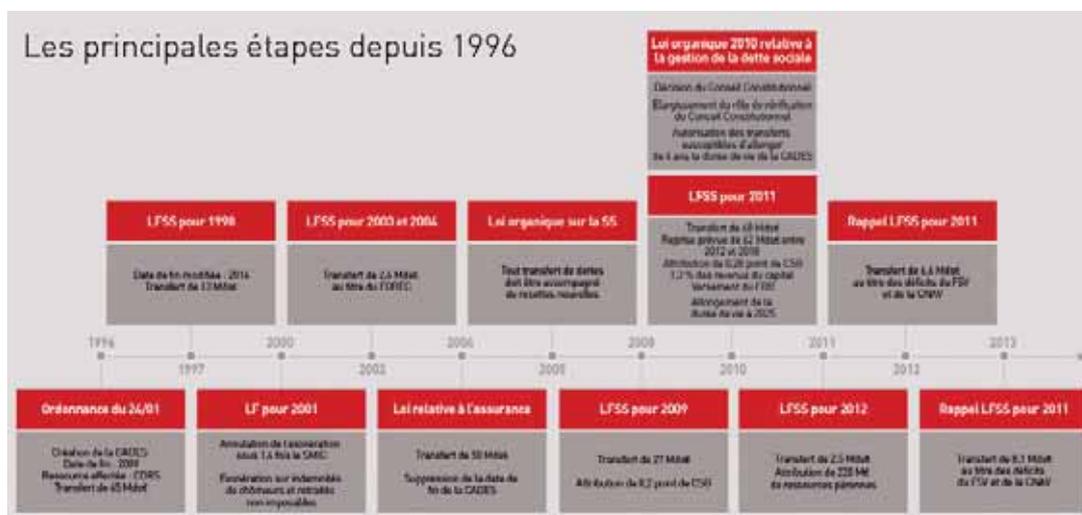
SITUATION DE LA CADES À LA FIN DE 2012

Les émissions et la structure de la dette

La CADES a levé 30 milliards d'euros à moyen et long terme en 2012. Le programme a été exécuté majoritairement au cours du premier trimestre, compte tenu de l'environnement favorable (21 milliards réalisés à fin avril). Au 31 décembre 2012, 11 milliards ont été levés sur les emprunts de référence en euros (3 nouvelles souches à 3, 10 et 13 ans), complétés par 7 opérations d'augmentations de souches existantes pour un montant de 3,75 milliards d'euros.

La CADES a également émis une nouvelle souche indexée sur l'inflation à échéance 2024 dont l'encours s'est établi à 2,75 milliards d'euros.

La réalisation du programme en US Dollar n'a pas posé de problème particulier, 3 emprunts ont pu être émis (2 à 3 ans pour 3 milliards de dollars et un à 5 ans pour 2 milliards de dollars). On note ici que la taille de référence des emprunts de la CADES sur cette devise est bien passée de 1 à 2 milliard minimum à la suite de la mise en place du programme 144A en 2011.



En milliards d'€	Annoncé		Réalisé
	au 1/01/2012	Conditions de marché améliorées	
Emprunts de référence en Euros	4 - 6	9	11
Augmentations de souche	4 - 5	6	3,75
Emprunts indexés sur l'inflation	1 - 2	2	2,75
Emprunts de référence en Dollars	2 - 3	5	6,2
Emprunts de référence en Sterling	1 - 2	3	1,7
Emprunts de référence en autres devises			1,5
Autres emprunts et placements privés	1 - 2	3	3,3
TOTAL moyen et long-terme	12 - 20	28	30,2
Encours de titres à court terme (au 31/12/12)	20 - 28	12	10
TOTAL	40	40	40,2

Les emprunts en autres devises ont continué à apporter une diversification importante de la base d'investisseurs, notamment sur le marché de la livre sterling avec 1,4 milliard de livres levées. La CADES a également pu intervenir de nouveau sur le marché du Yen qui lui était fermé depuis 2009, avec 2 emprunts pour 107 milliards de Yen (990 millions d'euros). Elle a également été active en couronne norvégienne avec trois emprunts pour un montant équivalent à 530 millions d'euros.

La catégorie « Autres » emprunts regroupe une quinzaine d'opérations de placements privés (dont 4 opérations liées au CMS), et des émissions telles que des emprunts à taux flottant en euros à un ou deux ans.

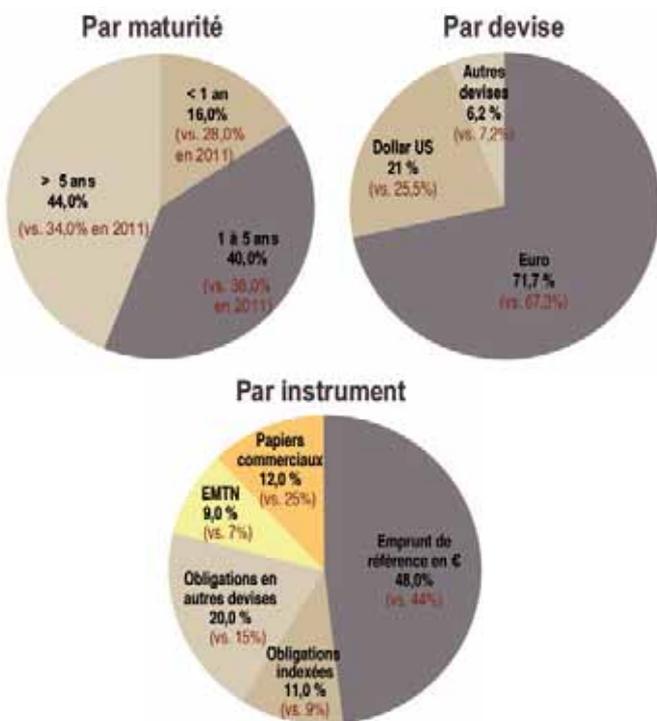
Enfin l'encours de papiers commerciaux au 31 décembre est d'environ 10 milliards d'euros, ce qui porte le total du financement pour l'exercice à près de 40 milliards. En termes de

devises, en ajoutant les emprunts de référence, l'inflation et les autres types d'emprunts en euros, les montants émis en euros représentent plus de 68 % du total. La contribution des emprunts en dollar est stable par rapport à 2011 avec un peu plus de 20 %, ainsi que celle des autres devises (autour de 11 %). Sur le court terme, il faut rappeler les difficultés rencontrées par la CADES à la fin de l'année 2011 avec la fermeture totale du marché des USCP à partir du mois de juillet. À partir du mois de janvier, il a donc été décidé de mettre en place une politique de prix permettant une montée en charge rapide des encours à court terme, compte tenu de l'incertitude quant à l'exécution du programme à long terme.

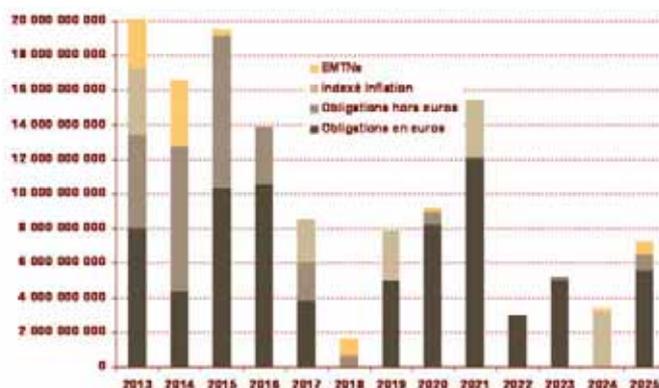
L'évolution de la structure de l'endettement, suite à la réalisation du programme de 2012, illustre le processus de transformation de la dette à court terme en dette à moyen et long terme.

	€	£	\$	€ ¥			
Marchés stratégiques							
	Diversification						

Cette baisse des encours de court terme se répartit surtout sur les emprunts en euros (obligataires et indexé +7 %) mais aussi en devises (5 %). Ce qui reflète le fait que l'ensemble des marchés a été ouvert à la CADES cette année, de façon constante.



Échéancier des emprunts de la CADES au 31 décembre 2012



Les ressources de la CADES en 2012

La loi n° 2010-1594 du 20 décembre 2010 de financement de la Sécurité sociale pour 2011, a, conformément à la Loi organique de 2005, prévu des ressources supplémentaires en contrepartie de la reprise de dette de 130 Mds€. Depuis le 1^{er} janvier 2011 les ressources de la CADES sont désormais les suivantes :

- 0.5 point de CRDS
- 0.48 point de CSG
- 1.3 % du prélèvement social sur les revenus du capital.
- Un versement annuel de 2.1 milliards d'euros du Fonds de réserve des retraites de 2011 à 2024 soit un versement total de 29.4 milliards d'euros.

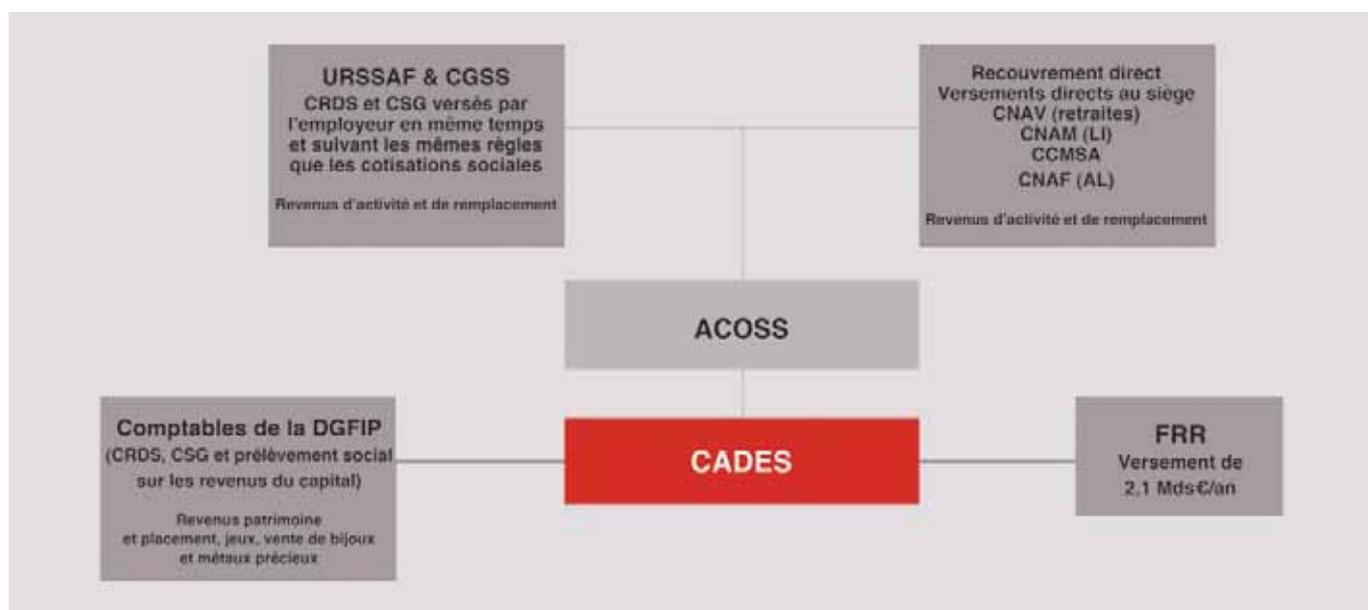
Elles sont recouvrées selon le circuit ci-dessous :

La CRDS

La CRDS (Contribution au Remboursement de la Dette Sociale) a été créée en 1996 afin de doter la CADES de recettes qui lui permettent d'amortir la dette qui lui est transférée. Son taux est de 0.5 %. Elle s'applique à l'ensemble des revenus d'activité et de remplacement, des revenus du patrimoine et des placements ainsi qu'à la vente des métaux précieux et aux gains des jeux de hasard. Les exonérations concernent essentiellement les revenus de remplacement et touchent dans cette catégorie

L'échéancier des emprunts montre toutefois que les émissions en devises permettent de capter la demande des investisseurs (Trésorerie de Banques et Banques Centrales) pour des titres relativement courts (2-5 ans).

L'environnement de taux bas pousse, au contraire, les investisseurs institutionnels européens, français et allemands en particulier, à chercher des titres les plus longs possibles (ce qui pour la CADES se limite à la zone 2022-2025, qui a concentré l'essentiel des émissions en euros en 2012)



les minima sociaux et certaines allocations de solidarité, ce qui comprend principalement, lorsqu'elles ne sont pas imposables, les allocations de chômage et de préretraite, les pensions d'invalidité et de retraite. La loi du 13 août 2004 a élargi l'assiette de calcul de 95 à 97 % des salaires bruts et des allocations chômage. La Loi de financement de la sécurité sociale pour 2012 l'a étendue à 98.25 %.

La CSG

La CSG (Contribution Sociale Généralisée) a été créée en 1991. Jusqu'en 2008, la CSG était répartie entre le Fonds de Solidarité Vieillesse, la Caisse nationale des allocations familiales, les régimes de base d'assurance maladie et la Caisse nationale de solidarité pour l'autonomie.

En contrepartie de la nouvelle dette de 27 milliards d'euros votée par le Parlement dans la Loi de financement de la sécurité sociale pour 2009 et conformément à la loi organique du 2 août 2005, une nouvelle ressource correspondant à 0.2 point de CSG a été affectée à la CADES. La Loi n° 2010-1594 du 20 décembre 2010 a porté la part de la CSG affectée à la CADES à 0.48 point.

La CSG est très semblable à la CRDS. Elle est issue principalement des revenus d'activité et est également perçue sur les revenus de remplacement, du patrimoine, des placements et des jeux.

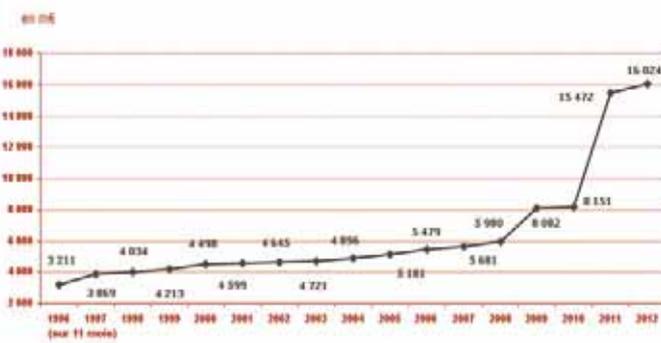
Le prélèvement social sur les revenus du capital

En contrepartie des reprises de dettes par la CADES, la Loi n° 2010-1594 du 20 décembre 2010 a affecté à la CADES 1,3 % du prélèvement social sur les revenus du capital. Le taux du prélèvement social sur les revenus du patrimoine et les produits de placement initialement à 2,2 % a été relevé à 3,4 % à compter du 1^{er} octobre 2011, puis à 5.4 % au 1^{er} juillet 2012 et réduit à 4.5 % au 1^{er} janvier 2013.

Le versement annuel du Fonds de réserve pour les retraites

La loi n° 2010-1594 du 20 décembre 2010 de financement de la Sécurité sociale pour 2011, a, dans le cadre de l'équilibre du financement de la réforme des retraites, prévu un versement annuel de 2.1 milliards d'euros de 2011 à 2024 soit un versement total de 29.4 milliards d'euros.

Les ressources de la CADES de 1996 à 2012



Le montant de la ressource nette comptable de la CADES s'élève à 16 024 M€. (6 541.6 M€ pour la CRDS, 5 729.7 M€ pour la CSG, 1 653.1 M€ pour le prélèvement sur les revenus du capital et 2.1 M€ en provenance du FRR).

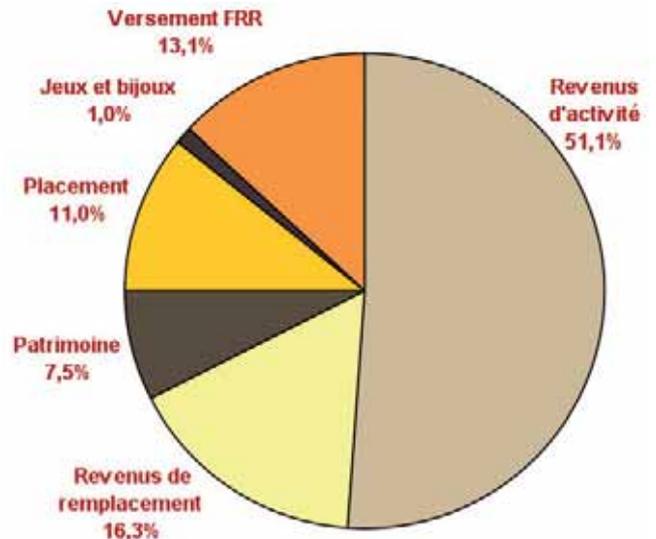
Le montant de la CRDS nette comptable inscrite dans les comptes 2012 s'élève à 6 541.6 Mds, en hausse de 3.9 % par rapport à 2011 (244.7 millions d'euros). Le produit des encaissements 2012 s'élève à 6 547.5 M€, en hausse par rapport à 2011 de 4.2 %.

Les encaissements recouverts par les URSSAF et les CGSS sont en hausse de +3.3 %, ceux du recouvrement direct en légère baisse de 0.8 %. Enfin, ceux des revenus des capitaux, des jeux et des métaux précieux ont augmenté de 18.7 %

Le montant de la CSG nette comptable inscrite dans les comptes 2012 s'élève à 5 729.7 Mds. On note sur la CSG les mêmes types de variations que sur la CRDS. Le produit des encaissements 2012 s'élève à 5 715.3 M€, en hausse par rapport à 2011 de 3.6 %. Les encaissements recouverts par les URSSAF et les CGSS sont en hausse de +4.3 %, ceux du recouvrement direct en légère baisse de 0.1 % ; ceux des revenus des capitaux, et des jeux ont augmenté de 4.3 %.

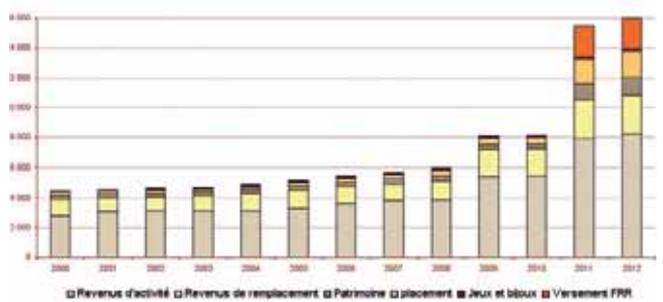
Enfin, les recettes provenant du prélèvement social sur les revenus du capital se sont élevées en 2012 à 1 652.4 M€ contre 1 575.9 M€ en 2011.

La répartition par nature de recettes de l'ensemble de la ressource de la CADES en 2012 est la suivante :

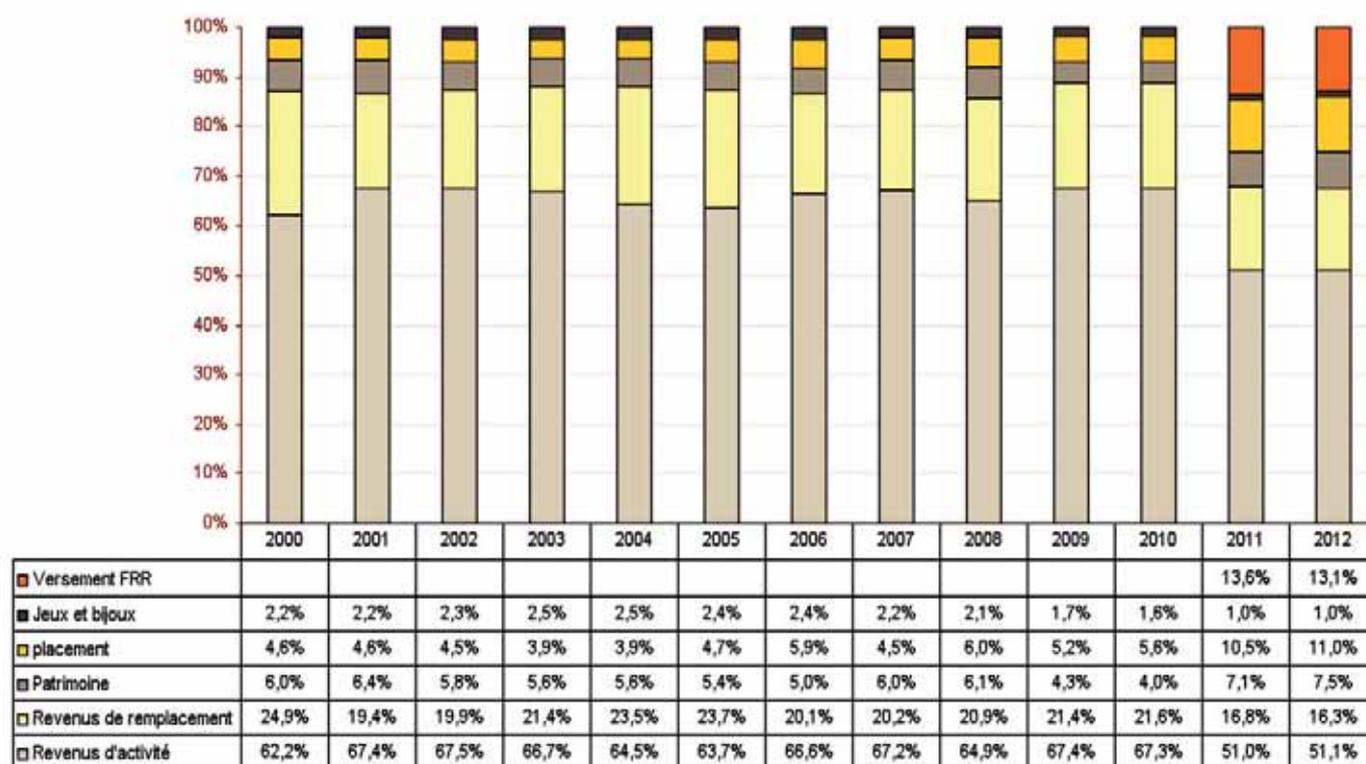


Les graphiques ci-après montrent d'une part, l'évolution de la répartition de la ressource de la CADES de 2000 à 2009 entre revenus d'activité, revenus de remplacement, patrimoine-placements et produits des jeux. (CRDS uniquement de 2000 à 2008 ; CRDS + CSG à 0.20 en 2009 et 2010, CRDS + CSG à 0.48, prélèvement sur les revenus du capital + versement du FRR en 2011 et 2012), et d'autre part, la répartition annuelle par type de ressource.

Évolution de la répartition de la ressource de la CADES



Répartition annuelle par type de ressource



LES PERSPECTIVES POUR LA CADES

Les perspectives à court terme

À court terme c'est-à-dire pour 2013, le besoin de financement atteint 30 milliards d'euros. Il provient d'importantes tombées à moyen et long terme auxquelles s'ajoutent l'échéance des encours à court terme, le paiement des intérêts, le transfert de dette ainsi que le financement du stock d'appels de marge (estimé entre 3 et 5 milliards).

Il est envisagé de maintenir la souplesse de l'ajustement des besoins de trésorerie en fin d'année ainsi qu'une flexibilité devenue stratégique pour le calendrier des émissions à long terme en maintenant l'encours de titres à court terme à son niveau actuel. Cette approche donne un programme à moyen et long terme de l'ordre de 20 milliards d'euros,

Ce programme est construit hors hypothèse d'une reprise de dette pour 2014 et pourra donc être révisé après l'été en fonction des dispositions envisagées dans le PLFSS pour 2014. Dans cette hypothèse, la CADES accélérera son programme à moyen et long terme à partir du mois de septembre afin de réduire les encours de court terme et permettre leur montée en puissance dès le début de 2014.

Au total, la ressource de la CADES s'élèvera en 2013, à 16,4 milliards d'euros dont 6,77 milliards d'euros provenant de la CRDS et 5,91 milliards d'euros de la CSG, 1,66 milliard d'euros au titre du prélèvement sur les revenus du capital et 2,1 milliards de versement annuel du fonds de réserve pour les retraites. Ces montants ont été déterminés d'une part, selon

les hypothèses de la commission des comptes de la sécurité sociale de septembre 2012, et d'autre part, dans la loi de financement de la sécurité sociale pour 2013.

Les perspectives à long terme

Mission globale fin 2012 :
rembourser 269,8 milliards d'euros de dette votée

SITUATION DES DETTES, REPRISES ET AMORTIES

DETTE REPRISE	209,03
TOTAL RESSOURCE PERCUE	109,238
Dettes amorties	71,563
Intérêts versés	37,675
DETTE RESTANT A AMORTIR	137,463

Reste à rembourser fin 2012 : 137,5 milliards d'euros



CONCLUSION

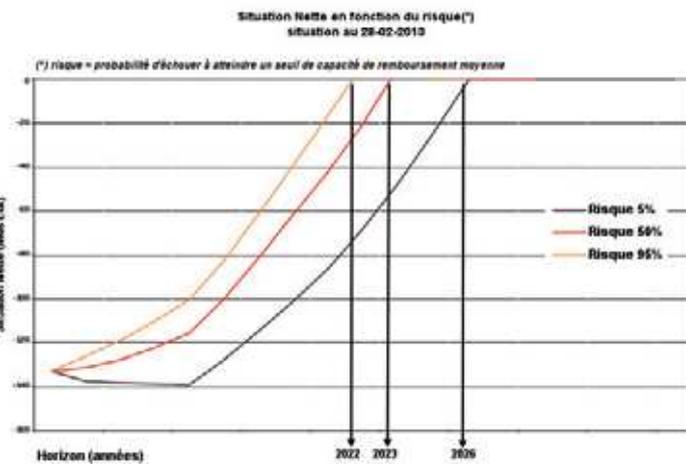
Depuis sa création, la CADES a vu sa date de fin modifiée de nombreuses fois. Or la loi organique sur la sécurité sociale n° 2005-881 du 2 août 2005 dispose dans son article 20 que tout nouveau transfert de dette à la Caisse d'amortissement de la dette sociale est accompagné de recettes nouvelles permettant de ne pas accroître la durée d'amortissement de la dette sociale.

Il appartient à partir de cette date à la CADES de fournir ses estimations publiques de date de fin. De même à chaque fois qu'une reprise de dette doit être effectuée, la Cades devra effectuer une simulation tarifaire et ainsi fournir le montant des ressources lui permettant de conserver sa date de fin. Ces estimations sont publiées mensuellement sous la forme du tableau ci-dessous et transmise aux autorités de tutelle et aux

instances parlementaires lors des votes des lois de financement de la sécurité sociale.

Ce graphique matérialise la distribution des trajectoires simulées, au nombre de 8 000. Elle est synthétisée par les trois profils d'amortissement pris aux limites de l'intervalle à 5 %-95 % de confiance de la distribution et sur la médiane, qui représentent les trajectoires d'amortissement aux risques à 5 %, 50 % et 95 % de ne pas être achevées.

Enfin, le Conseil Constitutionnel est venu renforcer la protection organique des ressources de la CADES. En effet, L'article 20 de la loi n° 2005-881, déclaré de nature organique par le Conseil Constitutionnel n'a vu sa mise en œuvre effective qu'en 2009 lors de la reprise de dettes de 27 milliards d'euros. Cet article précisé dans la loi organique n° 2010-1380 du 13 novembre 2010, validée par la décision n° 2010-616 DC du 10 novembre 2010 du Conseil Constitutionnel consacre le fait que la CADES bénéficie de ressources affectées, protégées et sanctuarisées. Saisi par la CADES sur le cadre constitutionnel des règles la régissant, le président du Conseil Constitutionnel, dans sa réponse du 2 mars 2012, a confirmé la conformité de l'interprétation de la CADES : « *Le Conseil Constitutionnel a eu à se prononcer à plusieurs reprises sur cette question, notamment dans ses décisions n° 2005-519DC du 29 juillet 2005 et n° 2010-616DC du 10 novembre 2010. Il a alors constamment jugé que la loi de financement de la sécurité sociale est dans l'obligation de prévoir l'ensemble des ressources affectées au remboursement de la dette sociale jusqu'au terme prévu par celle-ci. Ainsi le Conseil est à même de vérifier que ces ressources sont suffisantes pour que ce terme ne soit pas dépassé* ». ■





Guillaume CHABERT
*Chef du Service économique régional
 pour les pays nordiques*



Laurent CLAVEL
*Conseiller financier
 pour les pays nordiques*

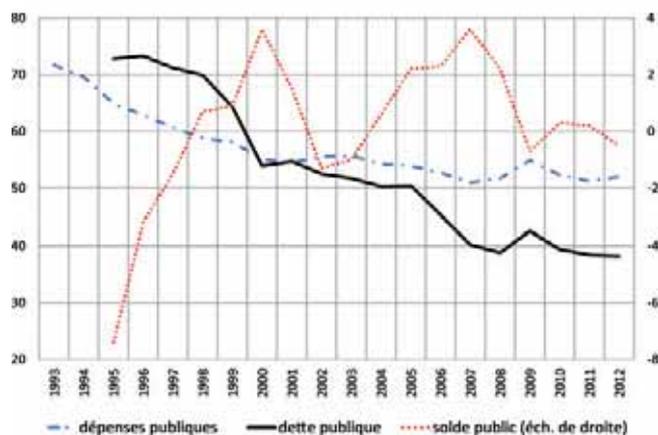
Cet article n'engage que ses auteurs et pas l'administration

Le financement des administrations publiques en Suède

INTRODUCTION

La Suède affiche aujourd'hui des performances économiques enviables : PIB par habitant de plus de 40.000 € (soit un tiers de plus que la France ou l'Allemagne), croissance économique supérieure d'un point à la France depuis plus de 15 ans, taux d'emploi élevé (74 % en 2012 contre 64 % en France), notamment pour les femmes (72 %) et les seniors (73 %), excédent commercial de +6 % du PIB, bonne compétitivité sans modération salariale grâce notamment à un important effort en R&D (3,4 % du PIB en 2011), finances publiques en très bon ordre avec un déficit public limité à -0,7 % du PIB durant la crise de 2008-2009 et un retour à l'équilibre budgétaire dès 2010, dette publique d'environ 40 % du PIB... Sur le terrain social et sociétal, la Suède affiche également un beau palmarès : espérance de vie en bonne santé élevée, faibles inégalités de revenu, grande confiance dans les institutions (environ 60 % des Suédois déclarent faire confiance au gouvernement et au Parlement).

Graphique :
 Évolution des finances publiques suédoises (en points de PIB)



Source : Eurostat

Par ailleurs, depuis le milieu des années 1990 et suite à la grave crise économique et financière qu'elle a alors traversée, la Suède a considérablement réduit sa dépense publique (qui est passée de 72 % du PIB en 1993 à 55 % en 2000 et 52 % en 2012) et offre aujourd'hui un système original de financement de ses administrations publiques.

L'ÉTAT CENTRAL

1 – Le cadre budgétaire suédois est marqué par la pluriannualité et par le plafonnement des dépenses

1. Avant 1996, la Suède avait une gouvernance des finances publiques extrêmement relâchée

Les grands principes budgétaires n'étaient pas respectés : dépôt des projets de budgets au fil de l'eau, beaucoup de débudgétisations et crédits évaluatifs, pas de principe de non-contraction. La procédure parlementaire était peu disciplinée, avec un examen des budgets sectoriels par chacune des commissions concernées, sans primauté donnée à la commission des finances.

2. Cette gouvernance a été fortement raffermie depuis

En 1996, la Suède a adopté une loi sur le budget fixant des principes budgétaires plus stricts (rebudgétisations, non-contraction, suppression des crédits évaluatifs, réduction du nombre de chapitres de 1 000 à 500) et durcissant la procédure d'examen parlementaire. La commission des finances a désormais un rôle central. Les crédits sont votés en fixant d'abord le plafond global des dépenses¹, puis en fixant le plafond pour chacun des 27 « secteurs » (équivalent des « missions »), enfin en répartissant les crédits au sein des secteurs.

¹ Toutes dépenses confondues, sauf les intérêts de la dette, mais y compris par exemple les retraites.

À la même époque, le gouvernement s'est fixé l'objectif politique d'atteindre un excédent public (toutes APU) sur la durée du cycle économique. Fixé à 2 % du PIB entre 2000 et 2007, cet objectif d'excédent a été ensuite ramené à 1 % du PIB en raison de la décision d'Eurostat d'exclure du secteur public le volet « capitalisation » du système de retraite suédois, structurellement excédentaire. En 2010, l'objectif d'excédent a été inséré dans la loi, sans toutefois mentionner la cible chiffrée exacte. La définition du « cycle économique » n'étant pas précisée, le gouvernement suit en pratique une batterie d'indicateurs².

3. Le cadre budgétaire prévoit un plafonnement des dépenses sur trois ans

Le plafonnement des dépenses de l'État est fixé trois ans à l'avance : concrètement, en année N, la LFI de l'année N+1 (budget dit « d'automne » présenté au Parlement fin septembre) fixe le plafond global pour l'année N+3, et ne revient en principe pas sur les plafonds N+1 et N+2 fixés les années précédentes. En particulier, il n'y a pas de réévaluation des plafonds globaux, même si l'inflation ou l'évolution du taux de change sont défavorables. La LFI N+1 propose également des prévisions souples de plafond pour chacun des 27 secteurs en N+2 et N+3, ainsi qu'une « réserve de budgétisation ».

A noter que les opérateurs de l'État, qui en Suède regroupent 95 % des personnels des services publics centraux (agences spécialisées), bénéficient d'une dotation globale annuelle et d'une totale autonomie de gestion, y compris sur les recrutements et les salaires. Tout est fongible, dans le cadre de la dotation globale et du respect de la lettre de mission fixée à l'opérateur.

II – L'administration d'État en Suède est séparée depuis très longtemps entre des petits ministères d'État-majour et de nombreuses agences de gestion.

1. Les ministères, de taille réduite, ont un rôle d'État-majour

Les 14 ministères emploient environ 5.000 personnes au total, soit seulement 2 % des effectifs de l'administration d'État. Par exemple, le ministère des finances emploie moins de 500 personnes. Tous les services gestionnaires (homologues de la DGFiP, des douanes...) relèvent d'agences autonomes. Les ministères définissent et proposent les politiques, jouant ainsi un rôle d'État-majour avec des échanges fréquents avec leur(s) ministre(s) qui disposent d'un cabinet très réduit.

2. L'exécution des politiques publiques est déléguée aux nombreuses agences très autonomes

Les quelque 400 agences nationales, politiquement indépendantes et budgétairement autonomes, emploient environ 98 % des agents de l'État et assurent la mise en œuvre des politiques publiques.

Pour chaque agence, le ministère de tutelle³ fixe des objectifs (aujourd'hui le plus souvent qualitatifs, suite au constat que

les indicateurs de performance étaient chronophages et peu efficaces) dans une lettre de cadrage accompagnant l'enveloppe budgétaire annuelle (dont l'intégralité des crédits est fongible). L'agence, dont seul le directeur-général est nommé par le gouvernement⁴ (pour une durée de 6 ans, renouvelable une fois), est ensuite libre de son organisation, de ses recrutements (et des salaires d'embauche⁵) et de la répartition de son budget. La forme juridique française la plus proche pourrait ainsi être le statut des universités autonomes (transférées en titre 3). À noter qu'il n'y a plus en Suède, depuis la fin des années 1980, de statut de la fonction publique ni de grille salariale générale.

L'agence nationale d'audit (homologue de la Cour des comptes), placée sous la tutelle du Parlement, réalise chaque année l'audit du rapport annuel de chaque agence de l'État et se saisit d'audits de performance qui concernent parfois plusieurs agences.

3. Après une explosion du nombre des agences à la fin des années 1980, la tendance est à la concentration

À la fin des années 1980, le nombre d'agences nationales et d'entités publiques appartenant à la sphère de l'État a dépassé 1.000. Il a été progressivement réduit, à 536 en 2005 et 394 en 2009. Il s'agit, pour l'essentiel, de regroupements (en particulier par recentralisation d'un réseau régional d'agences, avec par exemple la fusion à partir de 1994 des 100 agences locales et régionales de l'agence des forces armées) et non à des suppressions.

III – Une fiscalité lisible, avec peu d'exceptions, qui intègre la contrainte de compétitivité

Suite à la réforme fiscale dite « du siècle » au début des années 1990, la Suède a un code fiscal relativement court avec peu de dépenses fiscales.

La Suède a un taux de prélèvements obligatoires très élevé en comparaison internationale (46,3 % en 2010, contre 44,5 % en France) mais une fiscalité des entreprises relativement limitée (IS à 22 % depuis le 1^{er} janvier 2013 et cotisations sociales patronales de 31,42 %). Les recettes fiscales viennent ainsi principalement des ménages avec un taux de TVA au plafond européen⁶ de 25 % et un impôt sur le revenu élevé (avec un taux marginal de 57 % en moyenne⁷ pour la tranche de revenu brut supérieure à 5.800 € par mois, mais pas de cotisations sociales salariales⁸), prélevé à la source et sans quotient familial.

De même, le virage du début des années 1990 vers une fiscalité verte (taxe énergie et taxe carbone) n'endommage pas la

⁴ À l'exception du directeur-général de l'agence représentant l'État-employeur ; celui-ci est nommé par les directeurs-généraux des principales agences.

⁵ La revalorisation des salaires des agents de l'État fait l'objet, comme pour le secteur privé en Suède, d'une négociation puis d'une convention collective entre les syndicats et une agence spécifique représentant l'État-employeur (*Arbetsgivarverket*).

⁶ Accord tacite entre les États membres.

⁷ Le taux dépend de la commune (et de la région) concernée.

⁸ Pour être tout-à-fait exact, il existe bien une cotisation sociale salariée de 7 % du salaire brut versée au système public de retraite, mais elle est déduite à 100 % du montant de l'impôt sur le revenu et il s'agit donc en pratique davantage d'une part de l'IR versée au régime de retraite.

² Depuis 2009, les 5 indicateurs utilisés sont : le solde structurel des APU, la moyenne du solde depuis 2000, la moyenne du solde structurel depuis 2000, la moyenne glissante sur 7 ans du solde hors éléments non récurrents et la moyenne glissante sur 7 ans du solde structurel.

³ Il s'agit d'une tutelle « souple » et le micro-management d'une agence par son ministère/ministre de tutelle peut être sanctionné par la Commission parlementaire garante du respect de la Constitution.

Encadré : Principales données

Population (au 31/01/2013)	9,6 millions
Population active (2012)	5,06 millions
PIB (2012)	408 Mds€
Dépense publique (2012, % PIB)	52,0 %
Exportations (2012, % PIB)	48,7 %

compétitivité de l'importante industrie électro-intensive (bois-papier, sidérurgie) qui en est largement exonérée.

Enfin, en termes d'attractivité fiscale et au-delà de la réduction du taux de l'IS, la Suède a supprimé l'impôt sur les dons et héritages en 2005 et l'impôt sur la fortune en 2007.

LA PROTECTION SOCIALE**I – La Suède rassemble dans un document budgétaire unique ce qui fait en France l'objet d'un PLF et d'un PLFSS**

Le budget suédois englobe la partie de l'assurance-santé correspondant aux indemnités-maladie (ainsi que les dépenses liées au médicament, mais pas les dépenses liées à l'hôpital ou aux soins de ville, qui relèvent des régions), qui est ainsi directement couverte par les règles de plafond s'appliquant au budget de l'État. Ce regroupement, dans un seul budget, des dépenses de l'État et de la sécurité sociale renforce les possibilités de pilotage de la dépense d'ensemble.

II – L'État-providence suédois est moins généreux que sa réputation**1. Une couverture universelle et forfaitaire qui offre un confort quotidien pour tous**

Le modèle de l'État-providence suédois est resté *beveridgien*, avec une couverture sociale universelle (tout le monde est allocataire) et forfaitaire avec des allocations très peu redistributives qui offrent un confort quotidien pour tous (congé parentaux longs, garantie d'accès à une place en crèche pour tous les enfants, gratuité des cantines scolaires du primaire au

lycée inclus, salaire étudiant de 1.000 € par mois sans conditions de ressources des parents mais dont les deux tiers doivent être remboursés une fois en emploi).

2. La redistribution est cloisonnée à la fiscalité

Le caractère redistributif de l'État est quasiment cloisonné à l'impôt sur le revenu qui est universel (le plafond de la tranche non-imposable est de 2.200 € annuels et cette tranche vise essentiellement à couvrir les stages et « jobs d'été ». En revanche, il n'y a pas d'équivalent de la CSG, CRDS et des cotisations sociales salariales et l'impôt est calculé sur base individuelle (pas de quotient familial). L'acceptabilité de l'impôt en sort renforcée : les Suédois n'ont pas le sentiment d'être divisés entre contribuables et allocataires, ils sont tous les deux à la fois.

3. Une bonne couverture des « accidents de la vie » les plus graves mais une générosité limitée et encadrée pour les autres situations

L'excellence médicale suédoise est reconnue dans le monde entier, avec notamment l'hôpital de Karolinska. Par ailleurs, les dépenses de soins de santé comme de médicaments font l'objet d'un plafond de reste à charge et les traitements les plus coûteux sont ainsi intégralement pris en charge, sans conditions de ressources et sans avance du patient.

En revanche, la couverture sociale est volontairement limitée pour les situations intermédiaires. C'est particulièrement le cas, par comparaison avec la France, dans le domaine de la santé avec des tickets modérateurs très mordants (environ 23 € pour une consultation de médecin, 40 € pour un spécialiste et 9 € pour une nuit d'hôpital... dans la limite de 130 € par an) et un filtrage à l'accès à l'offre de soins.

4. La générosité de l'État-providence suédois est encore davantage contrôlée depuis 2006

Depuis 2006, le « retour au travail » a constitué l'axe central de la politique menée par le gouvernement de centre-droit (modérés, libéraux, chrétiens-démocrates et centristes). Il s'est traduit par une réduction des impôts et charges sur les salaires et par la réduction de l'indemnisation du chômage ainsi qu'une lutte contre les fraudes aux allocations chômage et contre la passivité dans la recherche d'emploi.

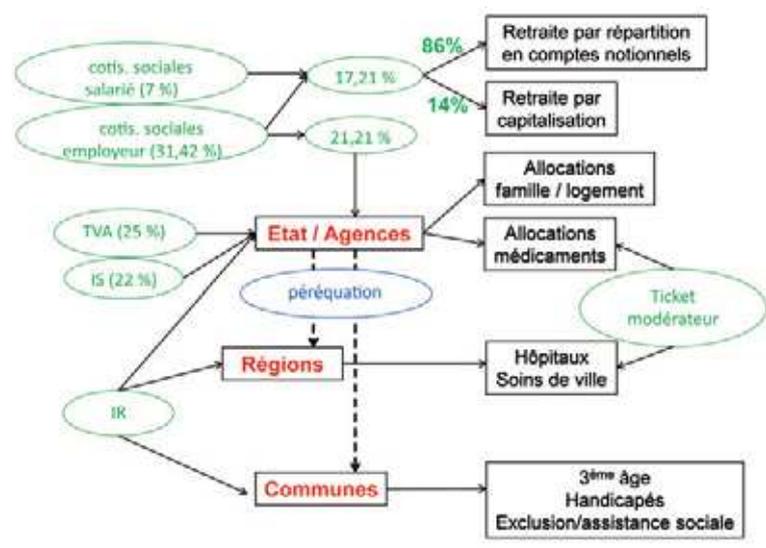
Ainsi, les conditions de l'assurance-chômage ont été durcies : baisse du taux de remplacement, élargissement des critères professionnel et géographique de recherche d'emploi, affectation d'office à un emploi d'intérêt public après 450 jours de chômage...

De même, la générosité de l'assurance-maladie est davantage encadrée pour lutter contre l'absentéisme, problème récurrent en Suède. Après trois mois d'absence et de nouveau après un an, la capacité du malade à trouver un autre poste dans l'entreprise est évaluée.

III – Le financement de l'assurance-chômage, facultative, est différencié par branche

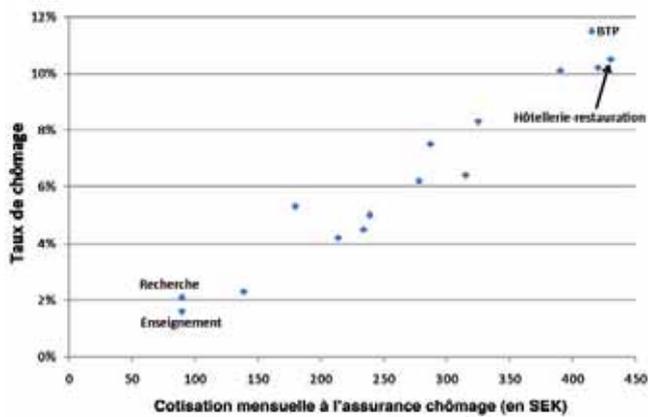
En Suède, l'assurance-chômage ne fait pas partie du régime de sécurité sociale, contrairement à beaucoup d'autres pays, mais relève de la politique de l'emploi. Elle repose sur un modèle volontaire largement subventionné par l'État, mais ne revêt pas un caractère universel (loi ALF de 1997). Elle est gérée par l'agence

Circuits de financement de la protection sociale en Suède



Graphique

Les cotisations à l'assurance-chômage suivent une logique assurantielle



Sources : IAF et Service public de l'emploi (Arbetsförmedlingen)

du Service Public de l'Emploi (*Arbetsförmedlingen*), qui résulte du rapprochement réalisé en 2008 entre l'agence nationale pour l'emploi (*Arbetsmarknadsverket*, répartie en 320 bureaux locaux) et les vingt caisses de chômage généralement rattachées aux organisations syndicales. L'affiliation à un syndicat entraîne généralement l'inscription à une caisse de chômage, sans être obligatoire pour le salarié. Inversement, un non-syndiqué peut cotiser au système d'assurance-chômage.

Ce système d'assurance volontaire est financé en partie par les cotisations individuelles des affiliés (environ 10 % des dépenses). Le reste provient de crédits budgétaires publics. Le retrait partiel du financement de ce système par l'État a donc mécaniquement entraîné des hausses de cotisations, dans une logique assurantielle c'est-à-dire en fonction du risque sectoriel de perte d'emploi (cf. graphique ci-dessous). Conséquence attendue de ces hausses de cotisations, environ 500.000 employés se sont désaffiliés de l'assurance-chômage, notamment dans les secteurs d'activité à plus fort risque de perte d'emploi.

Le financement de l'assurance-chômage fait l'objet d'un débat en Suède et pourrait être réformé prochainement.

IV – Le système de retraite est à cotisations définies et son équilibre est assuré automatiquement

1. La Suède a adopté en 1998 un système de retraite en comptes notionnels

La Suède a abandonné en juin 1998 son régime de retraite de base en annuités pour adopter un nouveau système à cotisations définies, principalement par répartition en comptes notionnels, soit un système proche des régimes par points de type Agirc-Arrco, mais avec des paramètres qui dépendent plus directement de l'âge à la liquidation et non de l'année de liquidation. La retraite est « à la carte » : tout individu peut prendre sa retraite à partir de 61 ans mais a une double incitation à retarder son départ, puisque le montant de sa pension augmente avec l'accumulation des cotisations versées mais aussi avec l'âge à la liquidation. À partir de 65 ans, les personnes ayant peu cotisé voient leur pension complétée d'un équivalent du minimum vieillesse.

2. La Suède a adopté en 2001 un mécanisme d'ajustement automatique garantissant l'équilibre du système à long terme et mis en œuvre en 2009 et 2010

En régime de croisière, les pensions sont revalorisées sur les prix et les points accumulés sont revalorisés sur les salaires.

Lorsque le régime n'est plus équilibré en projections, un mécanisme d'ajustement automatique (mis en place en 2001) vient corriger cette revalorisation (sauf pour le minimum vieillesse qui reste toujours indexé sur les prix) qui peut même devenir négative. Lorsque le régime est à nouveau équilibré, le mécanisme automatique reste en application, ce qui conduit à une sur-indexation « de rattrapage » par rapport au régime de croisière, jusqu'à ce que la sous-indexation des pensions ait été compensée en niveau.

Ce mécanisme s'est déclenché pour la première fois en 2010 et à nouveau en 2011, sous l'effet de la forte baisse de la valeur de marché des réserves (dont le montant est de l'ordre de 27 % du PIB suédois) et de l'impact économique de la crise (hausse du chômage et baisse des salaires). Au total, les retraités suédois ont vu le montant nominal de leur pension de base diminuer de -7,2 % en deux ans.

3. Les régimes complémentaires offrent des pré-retraites mais en respectant l'équilibre actuariel

90 % des employés suédois sont couverts par un régime complémentaire de retraite, géré par les partenaires sociaux et dont les règles sont définies et négociées dans le cadre des accords collectifs triennaux. Dans presque tous ces régimes complémentaires⁹, il est possible de liquider sa pension dès 55 ans et de choisir un versement des droits acquis sur une période limitée (de 5 à 20 ans) avec un montant de pension qui respecte l'équilibre actuariel du régime. Ainsi, la retraite complémentaire peut servir de pré-retraite avant la liquidation de la retraite de base (qui intervient au plus tôt à 61 ans).

LES COLLECTIVITÉS LOCALES

I – Les collectivités locales sont en Suède un acteur-clé : elles représentent un volume budgétaire plus important que celui de l'État et sont les principaux bénéficiaires de l'impôt sur le revenu.

1. La Suède dispose de seulement 290 communes et 21 régions, pour un pays peu peuplé mais très étendu, et aux problématiques particulières d'aménagement du territoire (Grand Nord).

Petit pays par la population (9,5 millions d'habitants), mais 3^e pays de l'UE par la taille (441 300 km², soit beaucoup plus que l'Allemagne par exemple), la Suède est marquée par un nombre limité de communes (290) et de niveaux de collectivités (2 niveaux, communes et régions, sans hiérarchie ni tutelle des unes sur les autres).

L'État central est représenté dans chaque région par un préfet qui a, face aux collectivités, une fonction de contrôle, mais avec des moyens de coercition très limités : aucune approbation *ex ante* du budget, aucun pouvoir de règlement ou d'inscriptions d'office. Le contrôle des collectivités passe plutôt par des audits de performances ciblés sur une politique publique (éducation, santé, etc.).

2. Les collectivités locales, et singulièrement les communes, sont un acteur-clé en Suède :

– En termes de compétences : comme en France, les communes disposent d'une clause générale de compétence. Mais la grande différence concerne l'enseignement : les communes suédoises sont compétentes pour l'ensemble des écoles,

⁹ C'est le cas pour les trois plus grands régimes complémentaires (« cols bleus », « cols blancs » et employés des collectivités locales), mais pas pour le régime des employés de l'État.

collèges et lycées, ainsi que l'ensemble des personnels, enseignants compris. Ces derniers sont recrutés localement, avec un salaire fixé par chaque commune. Les régions, de leur côté, sont essentiellement compétentes pour la santé (organisation de l'offre de soins, hôpitaux...), le développement régional, les transports.

- **En termes de poids budgétaire** : les collectivités locales suédoises représentent environ 90 Mds€ de dépenses (23 % du PIB), soit légèrement plus que l'État central. Deux tiers du total correspond aux communes, qui emploient 760 000 agents (260 000 pour les régions), contre seulement 230 000 pour l'État et les agences nationales. Les principaux postes de dépenses des communes sont l'éducation (15 Mds€), l'assistance aux personnes âgées (10 Mds€), aux enfants (7 Mds€), aux handicapés (6 Mds€).
- **En termes d'impôt sur le revenu** : 92 % de l'IR bénéficie en Suède aux collectivités locales, dont deux tiers aux communes¹⁰. L'IR représente par ailleurs 69 % des recettes des communes et 74 % de celles des régions.

3. Les collectivités locales suédoises sont soumises à une règle d'équilibre qui n'est toutefois assortie d'aucun moyen coercitif pour l'État.

La loi suédoise oblige, depuis 2000, les collectivités à présenter un budget en équilibre et à corriger, dans les deux années suivantes, tout déficit qui apparaîtrait en exécution. Cette règle n'est toutefois assortie d'aucun moyen de coercition. Son respect effectif repose avant tout sur des ressorts politiques : crédibilité des élus à maîtriser la dépense (enjeu électoral très important en Suède depuis la crise des années 1990), frein à la dépense que représente le financement local basé sur l'IR¹¹, etc.

II – Les faibles disparités entre communes n'empêchent pas un niveau de péréquation élevé.

1. Le faible nombre de communes conduit à des disparités faibles :

- **Population** : la plus petite commune suédoise regroupe 2 500 habitants et la plus importante, Stockholm, 843 000 (2 millions pour l'agglomération, composée de plusieurs communes).
- **Richesse fiscale** : les écarts de bases fiscales entre communes suédoises, comparées à la moyenne nationale, sont contenus entre 78 % et 177 %, soit un écart de 1 à 2,3 seulement.
- **Structure de coûts** : s'agissant par exemple des services aux personnes âgées, les écarts de coûts entre communes vont de seulement 1 à 5.

2. Marquée comme partout par une certaine complexité, la péréquation est importante.

Le système actuel de péréquation, introduit en 1996 et révisé en 2005, n'est pas sans défaut ni critique. Il est d'ailleurs régulièrement soumis à ajustements.

¹⁰ La première tranche de l'IR (jusqu'à environ 4 000 » de revenu mensuel) est attribuée à la commune et la région de résidence, chacune fixant son taux sans cadre fixé par l'État, ni coordination avec l'autre collectivité. Le taux d'imposition constaté varie entre 27 % et 34 %, et atteint 32 % en moyenne, dont deux tiers pour les communes et un tiers pour les régions. Pour mémoire, les revenus supérieurs à la première tranche sont imposés au profit de l'État, au taux de 20 % pour les revenus compris entre 4.100 »/mois et 5.800 »/mois, et de 25 % au-delà. Le taux marginal d'IR est ainsi en Suède de 57 % en moyenne.

¹¹ À noter que pratiquement tout le monde paye l'IR. Seule la tranche inférieure à 186 »/mois est exonérée.

Mais ce qui frappe, c'est son volume : au total, 8 à 9 Mds€ de péréquation, soit 2 % du PIB, répartis en un volet limité de péréquation horizontale (en 2010 : 0,7 Mds€), et un volet plus substantiel de péréquation verticale (en 2010 : 8 Mds€).

La péréquation horizontale vise en Suède à niveler les écarts de structures de coûts. Chaque année, sont fixés des standards nationaux de coûts pour un « panier » de dépenses-types : coût d'un élève, coût d'un élève non-scandinave ayant a priori des difficultés de langue, coût d'une personne âgée, etc. Il y a 9 dépenses-types pour les communes et 3 pour les régions. Les collectivités dont les coûts ainsi standardisés dépassent la moyenne nationale reçoivent une dotation financée par un prélèvement sur les collectivités en dessous de la moyenne.

La péréquation verticale suédoise vise pour sa part à niveler les écarts de bases fiscales. Le calcul est basé sur l'écart entre la base taxable de la collectivité et 115 % de la « capacité nationale moyenne d'imposition » (110 % pour les régions). Un taux moyen national historique est ensuite appliqué (celui de 2003). Un prélèvement est appliqué pour les collectivités les plus riches en base fiscale (pour un montant limité, d'environ 0,6 Mds€). L'essentiel du flux est constitué d'une dotation de péréquation provenant de l'État (pour environ 7 Mds€), l'ensemble étant versé aux collectivités pauvres en bases.

III – Partie d'une initiative locale, la « banque des collectivités locales suédoises » Kommuninvest a progressivement pris une place essentielle pour le financement des collectivités.

Lancée en 1986 à partir d'une initiative locale, *Kommuninvest* couvre désormais 269 des 310 collectivités locales suédoises¹², et environ la moitié du total des emprunts de toutes les collectivités¹³. C'est de loin le 1^{er} acteur sur ce marché.

Kommuninvest est fondée sur le principe de prêts à ses membres, financés par des émissions obligataires bénéficiant de la garantie explicite, conjointe, solidaire et illimitée de toutes les collectivités membres. La qualité de crédit de chaque collectivité est examinée deux fois par an. Si la qualité de crédit est jugée dégradée, le prêt peut être refusé, voire la collectivité peut être exclue.

* * * * *

Les bonnes performances de la Suède, au plan des finances publiques comme plus généralement au plan économique et social, ne sont pas le fruit du hasard. La Suède a mené d'importantes réformes sur les vingt dernières années, notamment à la suite de la grave crise économique qu'elle avait connue au début des années 1990. Vingt ans après cette crise, la situation enviable de la Suède témoigne de ce que les efforts ont été payants. Si l'expérience suédoise peut difficilement représenter un modèle, tant ont joué des facteurs non reproductibles liés au contexte national ou à l'environnement économique porteur de l'époque, la Suède représente assurément une source d'inspiration stimulante, sur le fond des réformes comme aussi s'agissant de la méthode. ■

¹² Il y a formellement 290 communes et 21 régions, mais une collectivité (l'île de Gotland) relève des deux.

¹³ Pour mémoire, les collectivités locales suédoises ne peuvent emprunter que pour investir. La dette des collectivités locales suédoises est stable, autour de 10-12 % du PIB.

À la suite de la publication récente de textes législatifs, des nouvelles modalités de mise en jeu de la RPP des comptables publics s'affinent dans les arrêts de la Cour des comptes et dans les jugements des Chambres Régionales.

Les commentaires qu'ils suscitent demandent nécessairement à être confirmés avec l'écoulement du temps ainsi qu'avec les dispositifs plus pragmatiques qui pourraient être élaborés, d'un commun accord, entre Cour des Comptes et DGFIP.

La Rédaction



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

L'évolution du régime de responsabilité des comptables publics

Note sous Cour des comptes, 9 janvier 2013, Ecole nationale des ponts et chaussées, n° 65752 et Cour des comptes, 29 janvier 2013, Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres, n° 65861.

Les modalités de mise en œuvre de la responsabilité du comptable public ont significativement évolué avec la loi de finances rectificative du 28 décembre 2011¹. Jusqu'alors les irrégularités et manquants constatés dans la comptabilité du comptable public se traduisaient par la mise en débet de ce dernier. L'agent comptable était ainsi tenu de verser, au titre de sa responsabilité personnelle et pécuniaire, le montant de la somme ainsi mise à sa charge.

Désormais, le niveau de responsabilité est fixé en tenant compte du préjudice financier subi ou non par l'entité dont le comptable tient la comptabilité.

En cas de préjudice financier, la responsabilité du comptable public demeure engagée au moyen d'une mise en débet. En revanche, en l'absence de préjudice financier, il appartient au juge des comptes de déterminer le niveau de responsabilité du comptable public et, le cas échéant, de « l'obliger à s'acquitter d'une somme arrêtée, pour chaque exercice, en tenant compte des circonstances de l'espèce ».

Ce sont ces nouvelles dispositions qui ont trouvé application en janvier 2013 avec deux arrêts de la 7^{ème} chambre de la Cour des comptes, rendus publics sur le site internet de cette dernière.

Le premier, en date du 9 janvier 2013, portant examen des comptes de l'Ecole nationale des ponts et chaussées, identifie pour chacune des huit charges examinées un préjudice financier et prononce la mise en débet du comptable public concerné.

Si cet arrêt n'illustre pas concrètement ce nouveau régime de responsabilité supporté par le comptable public (seul un débet a été prononcé), il traduit néanmoins cette démarche nouvelle du juge des comptes tenu, désormais, de déterminer s'il y a eu ou non préjudice financier avant d'engager cette responsabilité.

Le second, en date du 29 janvier 2013, examine la comptabilité du Conservatoire du littoral et des rivages lacustres et conclut pour trois des neuf charges à une responsabilité du comptable public engagée en l'absence de préjudice financier.

Un intérêt particulier peut lui être accordé en ce qu'il constitue la première application, pleine et entière, de cette possibilité de mise en cause de la responsabilité du comptable en réclamant de lui le paiement d'une somme dont le montant est déconnecté de celui des sommes maniées et fixé par le juge des comptes.

Ces premières décisions rendues par le juge des comptes étaient attendues. Elles livrent de premières informations sur ces nouvelles modalités de mise en œuvre de la responsabilité du comptable public.

¹ Loi n° 2011-1978 de finances rectificative pour 2011, JO 29 décembre, p. 22510.

I – L'évolution du régime de responsabilité supportée par le comptable public

Le préjudice financier devient, avec les nouvelles dispositions applicables, le critère de détermination de la responsabilité du comptable public. Une évolution majeure de ce régime qui permet de mettre un terme à cette pratique contestée des débits sans préjudice.

A – Le préjudice financier comme critère de détermination de la responsabilité du comptable public

C'est désormais en appréciant le préjudice financier causé par les irrégularités commises par le comptable public que le juge des comptes va déterminer son niveau de responsabilité. Ainsi que le distingue très clairement la loi du 28 décembre 2011, « lorsque le manquant du comptable (à ses) obligations (...) n'a pas causé de préjudice financier à l'organisme public concerné, le juge des comptes peut l'obliger à s'acquitter d'une somme arrêtée, pour chaque exercice, en tenant compte des circonstances de l'espèce ».

À l'inverse, « lorsque le manquement du comptable (à ses) obligations (...) a causé un préjudice financier à l'organisme public concerné ou que, par le fait du comptable public, l'organisme public a dû procéder à l'indemnisation d'un autre organisme public ou d'un tiers ou a dû rétribuer un commis d'office pour produire les comptes, le comptable a l'obligation de verser immédiatement de ses deniers personnels la somme correspondante ». En pareille hypothèse, la possibilité pour le juge des comptes de sanctionner le comptable au moyen d'une mise en débet, est maintenue.

L'identification du préjudice financier constitue ainsi l'étape nécessaire dans la démarche de jugement des comptes des comptables publics. C'est en effet en fonction du préjudice financier subi que le niveau de responsabilité du comptable public sera apprécié. C'est donc très logiquement que la Cour des comptes a identifié, pour chacune des charges examinées, leur incidence en termes de préjudice financier. Sans surprise, la Cour des comptes va relever que le non-recouvrement de créances combiné à l'insuffisance, l'absence ou à la tardiveté des diligences du comptable cause un préjudice financier². De même alors que le comptable s'est abstenu de répondre à une demande d'explication du mandataire judiciaire (art. L. 622-27 Code du commerce), la Cour des comptes y voit un manquement du comptable ayant compromis le recouvrement de la créance et occasionné un préjudice financier³. En la matière, la Cour des comptes a rappelé que « la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables se trouve engagée dès lors qu'une recette n'a pas été recouvrée » et qu'elle n'était pas tenue « dans son appréciation (...) par les décisions administratives d'admission en non-valeur⁴ ».

De manière plus nuancée, le parquet avait proposé que l'absence de recouvrement de recettes constitue dans tous les cas un préjudice financier sauf dans le cas d'une insolvabilité

avérée du débiteur antérieure à la prise en charge, par le comptable, des créances qu'il doit recouvrer⁵. Une nuance qui, telle que, n'a pas été reprise par la Cour des comptes mais qu'elle énonce néanmoins comme une hypothèse au terme de laquelle l'inaction du comptable n'aurait eu aucune incidence sur le recouvrement de la recette dès lors que l'insolvabilité du débiteur s'avère être antérieure à la prise en charge du titre de recette⁶. La Cour des comptes anticipe, ainsi, les éventuelles difficultés qu'il était possible de rencontrer en la matière et qu'ont pu souligner MM. Michaut et Sitbon, dès lors que l'interrogation pouvait ici apparaître dans la détermination du lien de causalité entre le manquement et le dommage⁷.

La Cour des comptes constate également un préjudice financier à propos d'erreurs commises dans la liquidation de dépenses ayant occasionné des trop-payés⁸.

À l'inverse, la Cour des comptes estime qu'il ne résulte aucun préjudice financier pour le Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres de ce manquement imputable au comptable qui a payé un loyer alors qu'il ne disposait d'aucun bail en bonne et due forme, ni d'un avenant⁹. En l'espèce, la volonté exprimée du Conservatoire du littoral de poursuivre l'occupation des locaux ne faisait toutefois aucun doute. Même logique à propos de dépenses payées par le comptable public en l'absence de visa préalable de l'autorité chargée du contrôle financier, la Cour des comptes constatant que ce manquement n'a occasionné aucun préjudice financier pour l'établissement¹⁰. Il faut concevoir qu'en pareilles hypothèses, le préjudice financier ne peut être reconnu dès lors que sur le fond le paiement de la dépense peut s'analyser comme une contrepartie. Plus largement, il faut concevoir que dès lors que la matérialité de la dépense ne peut être remise en cause, le juge des comptes ne pourra que constater l'absence de préjudice financier.

Une identification qui peut toutefois être beaucoup plus malaisée qu'il n'y paraît. C'est ce que révèlent les espèces École nationale des ponts et chaussées et Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres à l'occasion desquelles étaient examinées les incidences d'une absence de recouvrement de recettes en l'absence de production de la créance chirographaire au passif d'une procédure collective¹¹. Ainsi qu'a pu le présenter le parquet, deux options pouvaient être envisagées. Une première conduisant à considérer que l'absence de recouvrement de recettes constitue un préjudice financier quelles que soient les circonstances. Une seconde conduisant à préciser ce préjudice financier en fonction des circonstances : en l'espèce, cette perception pouvait conduire le juge des comptes

⁵ C. comptes, 29 janvier 2013, Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres, arrêt n° 65861 (charge n° 1).

⁶ Ibid.

⁷ Michaut C. et Sitbon P., Chronique de jurisprudence de la Cour de comptes et de la Cour de discipline budgétaire et financière, AJDA 2013, p. 682.

⁸ C. comptes, 9 janvier 2013, Ecole nationale des ponts et chaussées, arrêt n° 65752 (charges n° 5 et 8).

⁹ C. comptes, 29 janvier 2013, Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres, arrêt n° 65861 (charge n° 2).

¹⁰ C. comptes, 29 janvier 2013, Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres, arrêt n° 65861 (charge n° 3 et 4).

¹¹ C. comptes, 9 janvier 2013, Ecole nationale des ponts et chaussées, arrêt n° 65752 (charge n° 4) ; C. comptes, 29 janvier 2013, Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres, arrêt n° 65861 (charge n° 1).

« à vérifier, en cas de procédure collective, si, au vu du compte de clôture, l'organisme public aurait, ou n'aurait, pu être désintéressé, ne serait-ce que partiellement dans l'hypothèse où le comptable aurait satisfait à ses obligations déclaratives ».

C'est la solution de simplicité qui a été retenue par la Cour des comptes et il convient de le saluer. Le constat de l'absence de recouvrement de recettes a conduit le juge des comptes à reconnaître un préjudice financier et à mettre en débet le comptable public.

Certes, la tentation pourrait être bien présente pour le juge des comptes d'affiner sa perception du préjudice financier afin de s'assurer du respect dû aux décisions qu'elle rend. Il faut en effet souligner que la loi de décembre 2011 a accompagné cette évolution du régime de responsabilité des comptables publics, de restrictions concernant l'usage par le ministre chargé des finances de son pouvoir de remise gracieuse. Alors que les débits peuvent encore, pour partie, être remisés par le ministre, ce dernier a perdu toute compétence à l'égard des sommes que le juge des comptes met à la charge du comptable public en l'absence de préjudice financier. Il pourrait donc être tentant pour le juge des comptes de positionner sa perception du préjudice financier aux fins de préserver la portée des décisions qu'il rend.

Il faut donc saluer la position qu'a pu retenir la 7^e chambre de la Cour des comptes qui a souhaité privilégier cette simplicité dans l'identification du préjudice financier et éviter toute appréciation hasardeuse. D'autant qu'en l'espèce et ainsi qu'a pu le souligner le parquet « prétendre que si le comptable avait régulièrement déclaré sa créance, il n'aurait pas reçu de dividende, relève de la spéculation ».

B – La disparition des débits sans préjudice

Distinguer la responsabilité du comptable public selon que peut ou non être constaté un préjudice financier constitue une avancée essentielle dans le régime de responsabilité des comptables publics. Ces nouvelles modalités de mise en œuvre de cette responsabilité permettent de mettre un terme à cette pratique contestable des débits sans préjudice. Ces derniers résultaient du constat d'une irrégularité à constater dans la tenue, par le comptable, de sa comptabilité de nature à engager sa responsabilité mais n'ayant toutefois occasionné aucun préjudice financier. Or en l'état des textes alors applicables, le juge des comptes n'avait d'autre moyen que de mettre en débet le comptable concerné.

Si l'absence de préjudice était souvent invoqué par les comptables publics devant leur juge des comptes, il demeurait toutefois inefficace et n'exonérait par le comptable de sa responsabilité¹².

Systématiquement, la Cour des comptes a ainsi rejeté le moyen tiré de l'absence de préjudice financier causé par le comptable public¹³ rappelant que « la responsabilité d'un comptable public s'apprécie seulement en fonction des obligations que lui impose

la législation » et que de tels moyens tirés de l'absence de préjudice financier et de l'enrichissement sans cause générés par le prononcé d'un débet devaient être rejetés. Ce raisonnement a même permis d'admettre, *a contrario*, qu'il puisse en résulter pour la collectivité publique un éventuel enrichissement sans cause¹⁴.

Selon cette logique, un comptable ayant rapporté la preuve de la régularisation d'une opération ne pouvait obtenir du juge des comptes que sa responsabilité ne soit pas engagée. Tel a été le cas à propos d'un acte de renouvellement d'un bail daté de mai 2004, pour une durée commençant à courir en novembre 2003 que le juge des comptes s'est refusé à prendre en considération en soulignant que « la responsabilité des comptables doit être appréciée à la date du paiement (et que) le moyen tiré de la régularisation rétroactive du bail doit être considéré comme inopérant ». Le comptable public a été mis en débet à hauteur de 3 963,85 euros¹⁵.

Même cause, même effet à propos du paiement d'une dépense effectuée sur la base d'un acte d'engagement dépourvu de la signature de l'ordonnateur. Alors même que le comptable arguait, devant le juge des comptes, de ce que ce défaut de signature n'avait entraîné aucun préjudice pour l'établissement, la Cour des comptes a rejeté l'argumentation selon une formule consacrée : « cet argument ne peut être pris en compte dans la mesure où la responsabilité du comptable s'apprécie par rapport au respect des obligations qu'imposent la législation et la réglementation au moment du paiement » et a mis le comptable en débet pour un montant de 47 883,41 euros augmenté des intérêts de droit¹⁶.

C'est avec une semblable rigueur que la Cour des comptes a engagé la responsabilité d'un comptable ayant payé des mandats de dépenses aux fins de subventions en les imputant sur les crédits d'investissement alors que ces dépenses, compte tenu de leur nature et de leur objet, devaient être imputées en section de fonctionnement. Une solution difficilement compréhensible alors que par ailleurs le comptable avait régularisé ses opérations comptables avant même que n'intervienne le juge de première instance¹⁷.

Cette jurisprudence formatée¹⁸ laissait peu de place à la singularité. Il faut donc relever avec intérêt ce jugement de chambre territoriale des comptes par lequel il a été estimé que le fait que des paiements erronés aient été réorientés après avoir été payés à une personne autre que celle mentionnée au contrat pouvait décharger le comptable dès lors que la collectivité n'avait pas subi de préjudice¹⁹.

Ces débits sans préjudice révélaient nécessairement une jurisprudence dans toute son iniquité et qui, à ce titre, ne

¹² C. comptes, 8 novembre 2006, Agence de développement agricole et rural (ADAR), La Revue du Trésor 2008, p. 782, chron. Lascombe M. et Vandendriessche X. ; RFD adm. 2009, p. 824, chron. Lascombe M. et Vandendriessche X.

¹³ C. comptes, 28 janvier 2010, Collège Pierre Bodet d'Angoulême – Greta Charentes, Gestion et fin. publ. 2011, p. 169, chron. Lascombe M. et Vandendriessche X.

¹⁴ C. comptes, 10 juillet 2003, Commune et établissement de Bourg-Madame, La Revue du Trésor 2004, p. 692.

¹⁵ C. comptes, 27 octobre 2010, Parc national de la Guadeloupe, Gestion et fin. publ. 2011, p. 775, chron. Lascombe M. et Vandendriessche X.

¹⁶ C. comptes, 24 novembre 2010, Parc national du Mercantour, Gestion et fin. publ. 2011, p. 781, chron. Lascombe M. et Vandendriessche X.

¹⁷ C. comptes, 21 juillet 2011, Département de la Dordogne, Gestion et fin. publ. 2012 n° 12 p. 81, chron. Damarey S., Lascombe M. et Vandendriessche X.

¹⁸ C. comptes, 7 avril 2011, Commune d'Amnéville, Gestion et fin. publ. 2012, p. 179, chron. Damarey S., Lascombe M. et Vandendriessche X.

¹⁹ CTC Saint-Pierre-de-Miquelon, 27 décembre 2007, Centre hospitalier François Dunan, La Revue du Trésor 2008. 674, chron. de jurisprudence financière Girardi J.-L., Renouard L., et Rocca P.

pouvait qu'être désapprouvée. Les Professeurs Lascombe et Vandendriessche n'ont eu de cesse de regretter de telles mises en débet et ont souhaité une évolution en la matière²⁰. Ils proposaient ainsi de « conférer au juge des comptes les moyens juridictionnels propres à sanctionner les véritables auteurs ou instigateurs des "infractions" financières, voire à considérer, comme la Cour de discipline budgétaire est conduite à le faire, que les irrégularités sont "excusables" au regard des faits de la cause (CDBF, 16 avril 2009, Centre hospitalier de Fougères, RFD adm. 2009. 849 ; AJDA 2009. 1193, chron. Groper N. et Michaut C. ; Rev. jur. Eco. Publique 2009. n° 670, p. 30, note Lascombe M. et Vandendriessche X.)²¹ ».

Appelant de leurs vœux un assouplissement de la jurisprudence financière, la doctrine a été entendue. Le législateur offre désormais au juge des comptes la possibilité de moduler sa jurisprudence en fonction du préjudice financier subi. En conséquence, en l'absence d'un tel préjudice, il ne sera plus possible de mettre un comptable en débet²².

II – La sanction du comptable public en l'absence de préjudice financier

Lorsque le juge des comptes conclut à l'absence de préjudice financier, il peut infliger au comptable le paiement d'une somme à titre de sanction, une somme pour laquelle la Cour des comptes a pris soin de souligner qu'elle était non rémissible.

A – La sanction pécuniaire infligée au comptable public

Nous avons déjà pu relever l'attitude de la Cour des comptes qui, de manière très pudique, a mis à la charge du comptable de Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres une « somme » de 450 euros²³.

L'interrogation porte en effet sur la nature juridique de ce montant ainsi laissé à charge du comptable. Il s'agit indéniablement de sanctionner le comptable à raison des irrégularités constatées. Sur ce point, les analyses convergent²⁴.

Si certains se refusent à voir dans cette sanction, une amende, il convient néanmoins de constater qu'elle en présente toutefois bien des aspects. Partageant cette analyse, MM. Michaut et Sitbon ont estimé que cette « qualification semble davantage correspondre aux caractéristiques générales des obligations incombant au comptable telles qu'elles ont été affirmées, à la suite de la Cour européenne des droits d'homme (avec sa décision Martinie), par le Conseil d'État (CE, 30 mai 2007, Javelot) et à la nature des agissements réprimés qui se rappro-

chent des manquements que le code civil sanctionne sous la forme d'amendes²⁵. À juste titre, ils rappellent que les officiers d'état civil peuvent, aux termes du code civil, être condamnés au paiement d'une amende lorsque leur sont reprochés des manquements dans la tenue des actes de l'état civil.

Sans nul doute possible, la somme laissée à charge du comptable public s'apparente à une sanction²⁶. Un parallèle peut ici être fait avec le débet dont la nature « demeure un sujet de curiosité juridique puisqu'elle ne se rattache ni à l'idée de réparation ni à l'idée de sanction²⁷ ». Le montant du débet répond ainsi à un critère objectif résultant du montant des sommes pour lesquelles le juge des comptes a détecté une irrégularité. En supprimant la possibilité d'une mise en débet en l'absence de préjudice financier, le législateur a introduit une dose (supplémentaire²⁸) de subjectivité dans l'office du juge des comptes. Le manquement imputable au comptable public sera désormais apprécié en tenant compte des circonstances de l'espèce pour déterminer son niveau de responsabilité. Il s'agit bien d'identifier les effets prévus par le droit à la suite de la violation d'un devoir, d'une prescription²⁹. Aux cas d'espèces, ce sont les manquements imputables au comptable qui vont conduire le juge des comptes à le sanctionner en prononçant une sanction pécuniaire qu'il est possible d'identifier sous le vocabulaire d'amende. Une amende de nature civile qui constitue « une peine pécuniaire imposée par la justice, pour satisfaction et réparation de quelque faute³⁰ ».

Une remarque s'impose dans la réflexion : avec ce nouveau régime de responsabilité du comptable public, il ne devient possible de sanctionner ce dernier que lorsque son manquement, la faute commise, n'aura occasionné aucun préjudice financier. À l'inverse, et parce que le débet ne s'apparente pas à une sanction, il faut relever que le comptable public ne peut être sanctionné en cas de préjudice financier.

Dans son montant, cette somme relève du pouvoir d'appréciation du juge des comptes qui aura à tenir compte des circonstances de l'espèce et qui se limitera dans son maximum « fixé par décret en Conseil d'État en fonction du niveau des garanties (prises par le comptable) ».

Ainsi qu'il a été prévu par décret n° 2012-1386 du 10 décembre 2012, le montant maximal de cette somme est fixé à un millième et demi du montant du cautionnement prévu pour le poste comptable considéré.

Une somme que le juge des comptes peut décider de diminuer en fonction des circonstances de l'espèce. À l'occasion de la décision Conservatoire du littoral et des rivages lacustres, le ministère public avait estimé que « les circonstances de l'espèce susceptibles de conduire à sa minoration ne paraissa(ient) pas constituées » et n'a donc pas proposé au juge des comptes d'en réduire le montant.

²⁰ Notamment Chronique de jurisprudence financière, Gestion et fin. publ. 2009, p. 770, comm. C. comptes, 17 septembre 2008, TPG du Nord. Également Gestion et fin. publ. 2011, p. 152, comm. C. comptes, 23 juin 2010, Grand port maritime de Bordeaux.

²¹ C. comptes, 28 janvier 2010, Lycée polyvalent de l'image et du son d'Angoulême, Gestion et fin. publ. 2011, p. 167, chron. Lascombe M. et Vandendriessche X.)

²² Voir néanmoins la réserve formulée par MM. Michaut C. et Sitbon P., Chronique de jurisprudence de la Cour des comptes et de la Cour de discipline budgétaire et financière, AJDA 2013, p. 683.

²³ Damarey S., Responsabilité du comptable public en l'absence de préjudice financier, Note sous C. comptes 29 janvier 2013, Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres, JCP A 25 février 2013, comm. n° 2052.

²⁴ Damarey S., La réforme des juridictions financières, un goût d'inachevé, JCP Adm. 30 janvier 2012 p. 36 ; Girardi J.-L. et Renouard J., Evolutions de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics, AJDA 2012, p. 536 ; Michaut C. et Sitbon P., Chronique de jurisprudence de la Cour des comptes et de la Cour de discipline budgétaire et financière, AJDA 2013, p. 684.

²⁵ Michaut C. et Sitbon P., Chronique de jurisprudence de la Cour des comptes et de la Cour de discipline budgétaire et financière, AJDA 2013, p. 684.

²⁶ Morand C.-A., La sanction, mars 1990, Travaux Cetel n° 36.

²⁷ Michaut C. et Sitbon P., Chronique de jurisprudence de la Cour des comptes et de la Cour de discipline budgétaire et financière, AJDA 2013, p. 683.

²⁸ Cf. infra Conclusion.

²⁹ Morand C.-A., La sanction, mars 1990, Travaux Cetel n° 36, p. 11.

³⁰ Signification éditée en 1762 dans le dictionnaire de l'Académie Française, reproduite en 1835 amputée de sa référence à la satisfaction et à la réparation de quelque faute.

L'appréciation « des circonstances de l'espèce » offre au juge des comptes de larges possibilités dans la détermination du quantum. Le contexte et l'environnement dans lequel a évolué le comptable peuvent ici jouer pleinement, tout comme l'attitude de ce dernier à raison des manquements et donc des fautes et erreurs qu'il a pu commettre.

De la même manière, il doit pouvoir être envisagé que le juge des comptes puisse prendre en considération, à la manière de la Cour de discipline budgétaire et financière, ces circonstances selon qu'elles aggravent ou atténuent la responsabilité du comptable.

Indépendamment du périmètre de la comptabilité tenue, la formulation retenue par la loi du 28 décembre 2011 permet également au juge des comptes de tenir compte, comme le fait par ailleurs le ministre chargé des finances lorsqu'il est saisi d'une demande de remise gracieuse³¹, des charges de famille voire de l'état de santé du comptable public.

Avec l'espèce Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres, le comptable est ainsi condamné à payer 450 euros. Une comparaison peut ici s'effectuer au regard des sommes concernées par les irrégularités constatées et évaluées à 172 797,82 euros. Il est possible d'apprécier ici l'intérêt évident de cette évolution du régime de responsabilité pour le comptable public qui, en l'espèce, écope d'une sanction minimale et évite une importante mise en débet.

Il faut également relever que le juge des comptes a, contrairement à la fermeté suggérée par le parquet, fait preuve de complaisance à l'égard du comptable en tenant compte, notamment, au titre des circonstances de l'espèce, de la volonté exprimée par l'établissement de régler les dépenses en cause. Dans l'absolu, et faute d'une telle clémence, le comptable aurait pu être condamné à payer 1 183,50 euros.

La Cour des comptes apporte également un éclairage sur les modalités entourant le prononcé de telles sanctions. Ainsi relève-t-elle que le paragraphe VI, alinéa 2, de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 vise « le manquement du comptable » en ce qu'il peut conduire le juge des comptes à obliger le comptable à s'acquitter d'une somme arrêtée « pour chaque exercice » et dont le « montant maximal » est fixé par décret. La 7^e chambre de la Cour des comptes a estimé pouvoir en déduire « qu'en cas de pluralité de charges, le juge des comptes a la faculté d'arrêter plusieurs sommes non rémissibles sur un même exercice contrôlé et que leur montant cumulé n'est pas affecté par le niveau du plafonnement prévu par le législateur ». Cette interprétation présente un avantage certain en ce qu'elle est empreinte de pragmatisme. Il suffit pour s'en convaincre de l'apprécier en termes de respect dû à l'office du juge des comptes. Si ce dernier n'avait comme autre possibilité que de prononcer une sanction qui, quel que soit le nombre de manquements constatés, serait chiffrée sur la totalité de l'exercice, cela réduirait d'autant la portée de l'évolution législative. Car en pareille hypothèse, cela signifierait qu'au cas d'espèce, le comptable du Conservatoire du littoral et des rivages lacustres n'encourt de sanctions qu'à hauteur du millième de son cautionnement. Et de la même manière, chaque comptable pourrait identifier *a priori* le risque financier encouru en l'absence de préjudice financier. Ainsi et pour reprendre le cas du comptable du Conservatoire du littoral, selon cette inter-

prétation stricte du texte, le juge des comptes n'aurait eu la possibilité de le sanctionner qu'à hauteur et au maximum de 285,30 euros pour l'exercice 2009 et 299,40 euros pour l'exercice 2010. Il faut concevoir que présentée ainsi, l'office du juge des comptes n'aurait pu être que relativisé. Il faut donc rejoindre la 7^e chambre de la Cour des comptes dans son interprétation du texte. Ce sont bien chacun des manquements qui doivent conduire le juge des comptes à identifier le préjudice financier et en son absence à obliger le comptable « à s'acquitter d'une somme arrêtée, pour chaque exercice, en tenant compte des circonstances de l'espèce ».

Une somme qui ne produit pas intérêts ainsi que l'a précisé la Cour des comptes. Etablissant un parallèle avec le régime juridique des débits qui, aux termes des dispositions du paragraphe III de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 produisent, eux, des intérêts, la Cour des comptes a précisé que cette somme, non rémissible, n'était pas de la même nature que les débits prononcés, seuls visés par ces dispositions et qu'en conséquence, elle n'était « donc pas productive d'intérêts ».

B – Une sanction pécuniaire non rémissible

Avec son espèce Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres, la Cour des comptes prend soin de souligner, dans son dispositif, que « les sommes (...) mises à la charge (du comptable) en application du paragraphe VI, alinéa 2, de l'article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 (...) ne peuvent faire l'objet d'une remise gracieuse en vertu du paragraphe IX de l'article 60 précité ».

Cette précision apportée par la 7^e chambre de la Cour des comptes n'est pas anodine. Il faut en effet se souvenir que le juge des comptes a été significativement contrit par le pouvoir de remise gracieuse détenu par le ministre chargé des finances. Il a pu être confirmé que dans plus de 95 % des cas, les débits prononcés par le juge des comptes faisaient l'objet d'une remise gracieuse accordée par le ministre au comptable³². Un constat de nouveau formulé par la Cour des comptes à l'occasion de son rapport public annuel 2012 soulignant qu'« au milieu des années 2000, le taux de remise représentait entre 99,7 % et 99,9 % du montant des débits » prononcés³³. Une remise en cause de l'autorité de la chose jugée qui n'était pas acceptable dans un État de Droit³⁴.

Et même si cette appréciation chiffrée de la situation a pu être contestée en ce qu'elle a pu générer une « utilisation (...) souvent excessive ou déformée³⁵ », il n'en demeure pas moins que « ce n'est pas tant une question de statistiques (que) de principe. Une seule décision de remise gracieuse, c'est déjà une décision de trop en termes de respect dû à l'autorité de la chose jugée³⁶ » et la Cour des comptes a pu s'émouvoir de cette situation en regrettant que « la portée réelle de ces décisions

³² Damarey S., La suppression du pouvoir ministériel de remise gracieuse à l'égard des comptables publics, une occasion – momentanément – manquée, JCP A 1^{er} juin 2009, Etude n° 2133.

³³ Cour des comptes, Rapport public annuel 2012, Tome III, Les activités, p. 28.

³⁴ Lascombe M. et Vandendriessche X., Chronique de droit public financier, RFD adm. 2008, p. 806 ; Sudre F., L'applicabilité de l'article 6 § 1 de la Conv. EDH aux procédures des juridictions financières, Intervention Colloque Montpellier oct. 2008, RFFP 2009 n° 106, p. 55 ; Douat E., intervention à l'occasion du trentième anniversaire des chambres régionales des comptes, 1^{er} février 2013.

³⁵ Lesnard Jacques-André, Réflexions sur les dimensions chiffrées des débits des comptables publics, Gestion et fin. publ. 2012 n° 11 p. 40.

³¹ Cf. infra B) du II.

(soit) relative étant donné le large usage que le ministre des finances fait de son pouvoir discrétionnaire³⁷ ».

La loi du 28 octobre 2008 relative à la Cour des comptes et aux chambres régionales des comptes a tenté de circonscrire la contestation en limitant l'usage de ce pouvoir de remise gracieuse aux seuls débets prononcés³⁸. Avec ces dispositions, il devenait impossible d'obtenir la remise gracieuse des amendes prononcées par le juge des comptes.

Ce champ de compétence détenu par le ministre chargé des finances a, de nouveau, été aménagé avec la loi de 28 décembre 2011. En application de ces nouvelles dispositions, il a été clairement précisé que « les comptables publics dont la responsabilité personnelle et pécuniaire a été mise en jeu (en l'absence de préjudice financier) ne peuvent obtenir du ministre chargé du budget la remise gracieuse des sommes mises à leur charge ». En revanche, « les comptables publics dont la responsabilité personnelle et pécuniaire a été mise en jeu (en raison d'un préjudice financier) peuvent obtenir du ministre chargé du budget la remise gracieuse des sommes mises à leur charge (...) aucune remise gracieuse totale ne peut être accordée au comptable public dont la responsabilité personnelle et pécuniaire a été mise en jeu par le juge des comptes, le ministre chargé du budget étant dans l'obligation de laisser à la charge du comptable une somme, au moins égale au double (du montant maximal que le comptable pourrait acquitter en l'absence de préjudice financier) ».

Indéniablement, ces restrictions apportées au pouvoir ministériel de remise gracieuse devraient redonner un nouveau souffle aux fonctions juridictionnelles détenues par le juge des comptes. C'est d'ailleurs ainsi que l'a présenté la Cour des comptes dans son rapport public annuel 2012 estimant que les « deux réformes législatives récentes, l'une de 2008 qui a refondu les procédures, l'autre de décembre 2011, qui vient de modifier les règles de mise en jeu de la responsabilité des comptables publics, visent (...) à insuffler un souhaitable renouveau à l'exercice de cette mission, mal connue, de la Cour des comptes et des chambres régionales et territoriales des comptes³⁹ » et « devraient lui donner une impulsion nouvelle⁴⁰ » et de conclure que « tout l'enjeu des deux réformes récentes est de redonner une véritable effectivité à la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics par la Cour aussi bien que par les chambres régionales et territoriales⁴¹ ».

L'analyse de l'activité juridictionnelle de la Cour des comptes a en effet permis de mettre en évidence une diminution du nombre de décisions rendues⁴² que le juge des comptes lui-même justifie pour partie par les difficultés tenant à l'exécution de ses décisions dès lors que le ministre chargé du budget a la possibilité de remettre en cause l'autorité de la chose jugée par le juge financier⁴³. ►

³⁶ Damarey S., Le juge des comptes confronté à la pratique lolfienne du RGCP de 1962, *Gestion et fin. publ.* 2013 n° 2-3, p. 153.

³⁷ Cour des comptes, Rapport public annuel 2012, Tome III, Les activités, p. 22.

³⁸ Loi n° 2008-1091, 28 octobre 2008 relative à la Cour des comptes et aux chambres régionales des comptes, JO 29 oct. p. 16416.

³⁹ Cour des comptes, Rapport public annuel 2012, Tome III, Les activités, p. 5.

⁴⁰ Ibid. p. 21.

⁴¹ Ibid. p. 22.

⁴² Damarey S., L'activité juridictionnelle de la Cour des comptes en 2011, *Gestion et fin. publ.* 2012 n° 7, p. 32.

⁴³ Cour des comptes, Rapport public annuel, 3^{ème} partie, chapitre 2, Les activités juridictionnelles, p. 28.

Cour des comptes, Rapport public annuel 2012, Tome III, Les activités (p. 27 et s.) – extrait

« Le ministre chargé des comptes publics dispose de deux types de pouvoirs : fixer les obligations générales du comptable public et remettre, par voie réglementaire, tout ou partie des sanctions infligées par la Cour et les chambres régionales et territoriales des comptes.

Ainsi, le ministre chargé des comptes publics oriente l'activité des agents qui relèvent de son autorité hiérarchique. Il peut également, par le pouvoir réglementaire qui lui est reconnu, adapter les obligations des comptables. C'est ainsi que, par la voie de simple instruction, le ministre a pu dispenser les comptables de la vérification du seuil de passation des marchés publics que la jurisprudence mettait jusque là à leur charge. De même, la nomenclature des pièces justificatives de l'État résulte d'une simple circulaire émanant du seul ministre chargé des comptes publics, qui peut en conséquence la modifier à son gré.

Compte tenu de l'importance des montants des dépenses et des recettes traitées par les comptables publics, et donc des montants des débets susceptibles d'être prononcés à leur encontre, l'existence d'un pouvoir de remise peut sembler nécessaire. La loi réserve ce pouvoir au ministre chargé des comptes publics. Celui-ci peut ainsi dispenser les comptables de régler tout ou partie des sommes dont ils ont été déclarés débiteurs et faire prendre ces sommes en charge, selon les cas, par l'État ou par l'organisme public concerné.

De tels pouvoirs, assimilés à une « justice retenue », ont été souvent critiqués. Si l'exécution des décisions de justice relève toujours des prérogatives du Gouvernement et si la mise en jeu de la responsabilité du comptable ne relève pas nécessairement de la réparation d'un préjudice ni d'une faute, la critique porte notamment sur le fait que l'autorité chargée d'accorder la remise est le supérieur hiérarchique de la plupart des justiciables.

Le pouvoir de remise du ministre des finances n'a, pendant longtemps, été soumis à aucune condition ni limite, et la pratique a parfois dénaturé l'exercice de cette prérogative, pour en faire une modalité du pouvoir hiérarchique, voire disciplinaire.

Dans nombre de cas, les comptables constitués en débet par le juge des comptes ont obtenu une remise intégrale en principal et en intérêts par décision ministérielle non motivée. Au milieu des années 2000, le taux de remise représentait entre 99,7 % et 99,9 % du montant des débets.

La Cour des comptes comme la doctrine ont pu voir dans une telle attitude une atteinte à l'autorité de la chose jugée.

Au-delà de ces considérations juridiques, l'octroi systématique d'une remise des sommes dues tend à affaiblir le régime de responsabilité des comptables, son caractère dissuasif et, par là-même, l'autorité dont ceux-ci peuvent se prévaloir à l'égard des ordonnateurs.

Des aménagements sont cependant intervenus pour encadrer le pouvoir de remise du ministre.

En premier lieu, la loi du 28 octobre 2008 a supprimé les remises en matière d'amende : dans ce domaine, le juge apprécie le comportement du comptable patent ou de fait et le ministre ne pourrait, sans méconnaître la séparation des pouvoirs, exercer sa « juridiction » en remettant l'amende.

En deuxième lieu, la Cour des comptes est appelée, depuis 2009, à se prononcer par voie d'avis sur tout projet de remise gracieuse dont le montant excède 10 000 euros. Cet avis ne lie pas le ministre, qui doit cependant motiver sa décision s'il s'en écarte.

Les 125 avis rendus en la matière traduisent une rigueur croissante avec un « laissé à charge » moyen supérieur à 1 600 euros (contre 353 euros en moyenne sur la période 2006-2009), soit, dans certains cas, des montants significatifs, allant jusqu'à 15 000 euros. Le ministre s'est, à ce jour, le plus souvent rangé à l'avis de la Cour.

La loi du 28 décembre 2011 a confirmé l'évolution antérieure visant à encadrer le pouvoir de remise gracieuse du ministre des finances.

Elle dispose qu'à compter du 1^{er} juillet 2012, lorsque la méconnaissance des obligations du comptable n'aura causé aucun préjudice à l'organisme public, le juge des comptes pourra le condamner au versement d'une somme dont le ministre ne pourra plus faire remise.

En cas de préjudice causé, le comptable sera, comme précédemment, constitué en débet et le ministre ne pourra plus consentir une remise gracieuse intégrale. La remise devra se traduire par un « laissé à charge » qui ne pourra être inférieur à un montant plancher. ■

► En réservant, avec le nouveau texte applicable, l'hypothèse des sanctions prononcées en l'absence de préjudice financier, le législateur offre à la jurisprudence financière une nouvelle raison d'être. Il ne faut donc pas être étonné de lire, à la suite de la condamnation prononcée en l'absence de préjudice financier, un rappel que la 7^e chambre a éprouvé le besoin de formuler, de ce que ces sommes « ne peuvent faire l'objet d'une remise gracieuse en vertu du paragraphe IX de l'article 60 » de la loi du 23 février 1963. Ce rappel est bien évidemment surabondant. Mais il se comprend aisément lorsque l'on sait l'abnégation avec laquelle le juge des comptes a dû accepter que son office soit à ce point malmené. Une annonce à l'intention du ministre chargé des finances auquel il est rappelé que désormais son pouvoir de remise gracieuse ne peut plus s'exercer sur ces sommes laissées à charge du comptable.

Même logique avec l'espèce École nationale des ponts et chaussées alors que la responsabilité des comptables publics a été engagée au moyen d'une mise en débet en raison des préjudices financiers occasionnés par les manquements constatés. Relevant que « le manquement des comptables est intervenu dans un champ non couvert par un plan de contrôle sélectif des dépenses », la Cour des comptes prend soin de rappeler « qu'en conséquence, une éventuelle remise gracieuse des sommes mises à la charge des comptables sera plafonnée conformément aux dispositions du paragraphe IX, alinéa 2, de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 modifiée ».

MM. Michaut et Sitbon ne s'y sont pas trompés en relevant que « l'observateur attentif ne manquera(it) pas de relever la présence, dans le corps d'une décision juridictionnelle, d'une mention destinée au seul ministre en vue de l'exercice éventuel, par ce dernier, de son pouvoir de remise si le comptable devait le solliciter à cette fin⁴⁴ ».

* * *

Les nouvelles modalités de mise en œuvre de la responsabilité des comptables publics ont significativement évolué. L'office du juge des comptes n'est plus ce qu'il était. Alors que son champ de compétences était bridé par cet adage selon lequel il ne pouvait juger que les comptes des comptables publics,

alors que le Conseil d'État avait clairement précisé ces contours en ces termes : « la Cour des comptes, qui est compétente pour juger les comptes des comptables publics, ne peut légalement fonder les décisions qu'elle rend dans l'exercice de sa fonction juridictionnelle que sur les éléments matériels des comptes soumis à son contrôle, à l'exclusion notamment de toute appréciation du comportement personnel des comptables intéressés⁴⁵ », la possibilité qu'il a désormais d'apprécier le manquement du comptable public et de le sanctionner pécuniairement, traduit un renouveau certain de son office. Il ne s'agit certes pas du « grand soir de la responsabilité financière⁴⁶ », mais il n'en demeure pas moins que étape par étape, l'office du juge des comptes tend à se « subjectiviser ».

Il était déjà possible d'identifier des éléments de procédure permettant de justifier que le juge des comptes ne faisait pas que juger les comptes des comptables publics : lorsqu'il apprécie les diligences du comptable en matière de recouvrement des recettes, lorsqu'il prononçait des injonctions pour l'avenir et témoignait ce faisant d'une clémence certaine à l'égard des comptables publics⁴⁷, lorsqu'il supplée en matière de gestion de fait à l'insuffisance des pièces justificatives par des considérations d'équité, lorsqu'il détermine le montant de l'amende pour gestion de fait... autant d'éléments qui pouvaient être mis en évidence pour arguer de la tendance à la subjectivité des décisions rendues. Plus récemment et alors que la France était mise au pied du mur par la Cour européenne des droits de l'homme avec la décision *Martinie*, alors qu'il n'était plus possible de se retrancher derrière un caractère objectif de la procédure de jugement des comptes, le législateur a pu en tirer des conséquences en reconnaissant enfin au juge des comptes la possibilité de se prononcer sur les circonstances de force majeure et atténuer d'autant la responsabilité encourue par le comptable.

La possibilité désormais offerte au juge des comptes de sanctionner le manquement d'un comptable en l'absence de préjudice financier complète ce panorama. Le manquement, l'erreur, la faute commise par le comptable peut dorénavant être sanctionné par le juge des comptes, non plus par un débet (sanction qui pouvait apparaître disproportionnée par rapport aux montants en jeu) mais au moyen d'une « somme » laissée à charge du comptable public. ■

⁴⁴ Michaut C. et Sitbon P., Chron. de jurisprudence de la Cour des comptes et de la Cour de discipline budgétaire et financière, AJDA 2013, p. 683.

⁴⁵ CE Ass. 20 novembre 1981, *Ministre du budget c./ Rispail, Lebon 434* ; Rev. adm. 1982 n° 208.

⁴⁶ Thébaud S., Le pas de plus vers la responsabilité pour faute du comptable ou comment tout changer en préservant l'essentiel, RFFP 2013 n° 121, p. 233.

⁴⁷ Damarey S. Les injonctions pour l'avenir prononcées par le juge des comptes, La Revue du Trésor 2001, p. 506.

Extrait du rapport public 2013 du Conseil d'État

Chapitre consacré à la « comptabilité publique » dans la rubrique « politiques publiques » dans la 2^e partie « Activité Consultative »

Le Conseil d'Etat a été saisi de deux projets de décrets relatifs à la gestion budgétaire et comptable : le premier, comprenant 240 articles, posant les nouvelles règles de fond et de procédure ; le second, constitué de près de 300 articles, devant être regardé comme essentiellement un texte de « toilette » de différents codes ou dispositions de nature réglementaire. Le nouveau décret dit « gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) » se substituera désormais au règlement général sur la comptabilité publique (RGCP) et il fondera l'application des règles de la gestion publique sur un critère d'appartenance à la catégorie des « administrations publiques » (APU). Cette nouvelle catégorie des APU peut inclure des personnes morales de droit privé, lorsqu'elles sont majoritairement financées par des fonds publics, notamment des contributions obligatoires ou des concours de l'Etat. Ce champ d'application élargi répond à l'objectif d'une gouvernance renforcée et cohérente des finances publiques, puisque c'est sur ce périmètre que sont présentés les engagements européens de la France. Toutes les administrations publiques sont concernées par les dispositions générales du décret. Celui-ci traduit l'influence croissante exercée par la comptabilité privée sur la comptabilité publique. La refonte du RGCP aura été un vaste chantier d'une durée de près de dix années, de la même façon que, en son temps, en 1962, le RGCP avait lui-même procédé à la consolidation en un seul texte de

dispositions disséminées dans près de 4 000 textes de nature juridique très différente au regard de la hiérarchie des normes. Toutefois, cet important travail n'a pas pour seul objet de réunir des normes comptables. En effet, les règles budgétaires et comptables rassemblées dans ce décret ont vocation à améliorer la gestion de l'Etat et de ses opérateurs. C'est ainsi que le décret rend obligatoire, pour l'Etat, une programmation des crédits et des emplois, sur deux ans au moins. De même enrichit-il le cadre budgétaire et comptable actuel des organismes publics en ajoutant à la comptabilité générale usuelle la tenue d'une comptabilité budgétaire en autorisations d'engagement, en crédits de paiement et en emplois, analogue à celle de l'Etat. Cette évolution a pour objet d'améliorer le pilotage de ces organismes publics qui se sont considérablement développés depuis une trentaine d'années. Enfin, l'exigence de qualité des comptes publics est étendue à l'ensemble des APU. Tout en maintenant le principe cardinal de séparation de l'ordonnateur et du comptable, garantie d'une bonne gestion et facteur de prévention des conflits d'intérêts, le nouveau décret GBCP organise leur coopération aux fins de parvenir à une gestion plus efficace. Il confirme, en le modernisant, le rôle du contrôleur budgétaire. Enfin, et c'est là la marque de la nouvelle gestion de l'administration publique, il généralise l'obligation de mise en œuvre de dispositifs de contrôle et d'audit internes. ■



L'emprunt des collectivités locales et la gestion de trésorerie

Éléments de décision du recours à l'emprunt
La conclusion du contrat d'emprunt
L'exécution de l'emprunt

Jean-François BOUDET
480 pages - Prix : 29 € + 4 € de port

Voici présentés dans un format, qui se veut pédagogique et pratique, les éléments les plus récents relatifs à la décision d'emprunter, à la conclusion du contrat d'emprunt et à l'exécution de l'emprunt en lui-même. Les références textuelles et jurisprudentielles essentielles accompagnent ce déroulement de l'opération d'emprunt.

Les emprunts publics locaux et la gestion de trésorerie ont toujours été une nécessité pour les collectivités locales. La libéralisation des marchés financiers dans les années 1970 et les lois de décentralisations de 1982 ont eu pour corollaire de « libéraliser » l'emprunt dans ses modes d'organisation et de gestion, de telle sorte qu'il est devenu aujourd'hui un outil naturel et complet d'ajustement budgétaire mis à la disposition des acteurs des finances locales. On parle d'ailleurs couramment de « gestion active » de la dette locale.

Il n'en demeure pas moins que les abus des années 1990 – plus connus sous le vocable du syndrome d'Angoulême – et l'actualité la plus récente – liée notamment à la crise des emprunts structurés dit « emprunts toxiques » – ont montré les spécificités du marché bancaire et financier local qu'il convenait peut-être d'affirmer ou plus exactement de ne pas oublier.

L'auteur, Jean-François BOUDET est maître de conférences (HDR) en Droit Public à l'Université Paris Descartes (PRES Paris Sorbonne Cité). Il y enseigne notamment les finances publiques (dont les finances locales) et le droit public financier. Membre du Centre Maurice Hauriou. Pour la recherche en droit public (Paris Descartes E.A. 515), il est collaborateur scientifique au Centre Montesquieu d'Action publique (Université catholique de Louvain La Neuve).

Disponible en librairies

ou aux : **EDITIONS DU Puits FLEURI**
22 Avenue de Fontainebleau - 77850 HERICY
Tél. : 01 64 23 61 46
www.puitsfleuri.com

Adressez votre règlement à la commande : 33 € franco de port.

Benoît DELAUNAY

Professeur agrégé des facultés de droit

L'épilogue de l'*exit tax* de 1998

On sait depuis longtemps qu'il est des morts qu'il faut que l'on tue. Alors qu'elle a disparu depuis plus de huit ans, après seulement quelques années d'existence, l'*exit tax* continue de susciter des discussions nourries, indépendamment d'ailleurs de celles nées de sa restauration en 2011 sous une forme réaménagée. Cet impôt, l'*exit tax* – c'est-à-dire littéralement la « taxe à la sortie » – pourtant supprimée par le législateur français fin 2004, en conséquence d'ailleurs d'un arrêt de la Cour de justice *Lasteyrie du Saillant*¹ rendu la même année sur renvoi préjudiciel du Conseil d'État vient de connaître un prolongement contentieux dans l'arrêt *Daumen* récemment rendu par cette même dernière juridiction le 21 novembre 2012². Il s'agit d'un nouvel épisode d'un contentieux déjà abondant qui annonce probablement aussi l'épilogue de la contestation de cet impôt aujourd'hui disparu.

L'épisode s'inscrit en effet dans une affaire qui en a connu beaucoup d'autres depuis la création de cette taxe à la sortie à l'article 167 bis du CGI dans sa rédaction issue de l'article 24 de la loi de finances pour 1999 du 30 décembre 1998. Alors même qu'on nourrissait déjà de sérieux doutes sur la compatibilité de ce dispositif avec les règles de l'Union européenne, ce mécanisme, avait été introduit par le Parlement il y a près de quinze ans sur proposition du gouvernement Jospin, et était inséparable de la question alors actuelle – et qui n'a cessé de l'être depuis lors – de la multiplication des transferts de domicile fiscal par des personnes physiques hors de France. Pour lutter contre ce phénomène, difficilement quantifiable, et auquel les autorités publiques ne cherchent d'ailleurs pas à donner de publicité, le législateur de l'époque avait créé, parmi d'autres, un dispositif d'imposition des plus-values sur les valeurs mobilières.

Il prévoyait l'imposition des contribuables fiscalement domiciliés en France pendant au moins six années au cours des dix dernières années, à la date du transfert du domicile fiscal hors de France, au titre des plus-values constatées sur des droits sociaux. Pour le dire plus simplement, le contribuable qui quittait le territoire fiscal français pour s'établir dans un autre pays, même de l'Union européenne, devait s'acquitter d'une

imposition sur les plus-values latentes qu'il avait retirées par exemple de la détention de cette action.

Ce dispositif partait d'une idée compréhensible mais qui n'était pas exempte de critiques. La justification sous-jacente était que l'argent ainsi gagné avait été créé en France et qu'il devait donc être imposé en France, au risque de ne jamais être imposé sinon puisque le contribuable quittait la France et qu'il pouvait transférer son domicile fiscal dans un État qui, comme la Belgique, n'impose pas les plus-values sur les valeurs mobilières. La critique venait toutefois de ce que ce dispositif fiscal imposait des plus-values latentes, c'est-à-dire non encore réalisées et qui, de ce fait, ne seraient pas taxées si les intéressés maintenaient en France leur domicile. Il est exact que le contribuable pouvait demander le sursis du paiement mais sous réserve de satisfaire à plusieurs conditions cumulatives. De plus, le sursis cessait de s'appliquer si les titres étaient cédés ou transmis avant l'expiration d'un délai de cinq ans. En revanche, un dégrèvement d'office était prévu si le contribuable était resté cinq ans à l'étranger sans céder ses titres ou si, avant l'expiration de ce délai de cinq ans, il avait de nouveau transféré son domicile en France.

Ce dispositif a toutefois suscité un contentieux abondant devant les juges initié par M. de Lasteyrie du Saillant qui a transféré son domicile fiscal en Belgique.

Dans un arrêt d'Assemblée du 14 décembre 2001, M. de Lasteyrie du Saillant ayant demandé l'annulation du décret du 6 juillet 1999 qui porte application de l'article 24 de la loi de

¹ CJCE 11 mars 2004, aff. C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant c. Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie*, Rec. p. I-2409.

² CE 21 novembre 2012, *Daumen*, Dr. fisc. 7 février 2013, p. 38, concl. V. Daumas.

finances, le Conseil d'État avait procédé à un renvoi préjudiciel devant la Cour de justice. Cette dernière avait jugé le 11 mars 2004 la version française de l'*exit tax* contraire au principe communautaire de la liberté d'établissement : « il convient de répondre à la question posée que le principe de liberté d'établissement posé par l'article 52 du Traité doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'un État membre institue à des fins de prévention d'un risque d'évasion fiscale, un mécanisme d'imposition des plus-values latentes, tel que celui prévu à l'article 167 bis du CGI en cas de transfert du domicile fiscal d'un contribuable hors de cet État ». Tirant les conclusions de cette jurisprudence dans son arrêt du 10 novembre 2004, le Conseil d'État annulait ainsi le décret litigieux. L'article 19 de la loi de finances pour 2005 abrogeait quant à lui le régime de l'*exit tax*.

L'affaire de l'*exit tax* s'enrichit aujourd'hui d'un épisode supplémentaire qui est sans doute aussi son épilogue, sous réserve de la nouvelle *exit tax* à la française introduite par loi de finances rectificative du 29 juillet 2011 mais dont la compatibilité avec le droit de l'Union européenne semble mieux assise.

Les faits de l'arrêt *Daumen* sont simples : le requérant et son épouse ont transféré leur domicile fiscal en Suisse le 20 septembre 1998. Ils ont déposé, juste avant leur départ, une déclaration de revenus provisoire et l'ont complétée le 27 septembre 1999 par une déclaration rectificative, en application de l'article 3 du décret du 6 juillet 1999, pris pour l'application des dispositions instituant l'*exit tax*. À cette occasion, ils ont déclaré une plus-value constatée sur les titres d'une société. Lors d'un examen contradictoire de leur situation fiscale personnelle, l'administration fiscale a rehaussé, dans des proportions considérables, le montant de cette plus-value. Les requérants ont contesté à la fois les impositions primitives en matière d'impôt sur le revenu et de contributions sociales établies à raison de cette plus-value constatée ainsi que les impositions supplémentaires découlant du rehaussement de cette même plus-value, toutes établies au titre de l'année 1998. Les impositions supplémentaires ont été assorties à la fois de pénalités exclusives de bonne foi et d'intérêt de retard.

L'arrêt *Daumen* appartient ainsi à la famille des décisions qui ferment la marche d'une jurisprudence. Sans doute a-t-il moins de retentissement que d'autres arrêts antérieurs sur cette question mais il vient éclairer plusieurs questions qui étaient autant de moyens soulevés par les requérant qui ont déployé de multiples arguments. La décision renseigne sur la compatibilité de l'ancienne *exit tax* avec le droit fiscal européen qui, même si cela est d'un faible intérêt pratique aujourd'hui, vient la sauver (I) mais aussi avec le droit fiscal international qui paraît l'épargner (II).

I. L'*exit tax* sauvée par le droit fiscal européen

Une telle affirmation semble relever du paradoxe. La question pouvait en effet sembler avoir été déjà tranchée en sens inverse par l'arrêt *Lasteyrie du Saillant* qui avait conclu à la contrariété de l'*exit tax* par rapport au droit de l'Union européenne. En réalité, l'arrêt du 21 novembre 2012 se prononce sur deux questions inédites : en droit fiscal de l'Union européenne, la question est résolue cette fois sous l'angle de la liberté de circulation des capitaux ; en droit de la CEDH, autre branche

du droit européen qui n'est pas proprement fiscale, la question est envisagée au regard du droit au respect des biens.

A. L'*exit tax* et la liberté de circulation des capitaux en droit de l'Union européenne

La question de la compatibilité avec la liberté d'établissement avait été tranchée doublement par la Cour de justice dans les arrêts *Lasteyrie du Saillant* et *Commission c/ Espagne*³, la Cour de justice a renouvelé l'interdiction des « exit taxes ». Les personnes ayant ainsi transféré leur domicile dans un autre État membre de l'Union européenne peuvent donc s'opposer à l'application de l'*exit tax* en invoquant la violation de la liberté d'établissement.

Cependant, ce n'était pas le cas des requérants qui avaient transféré leur domicile fiscal en Suisse. C'est la raison pour laquelle ils ont invoqué la violation de la liberté de circulation des capitaux, autre règle du droit de l'Union européenne. L'intérêt de la décision *Daumen* réside dans ce que, selon le Conseil d'État, l'*exit tax* ne portait pas atteinte à la liberté de circulation des capitaux affirmée à l'article 63 TFUE qui interdit en effet les restrictions aux mouvements de capitaux non seulement entre les EM de l'Union mais aussi entre ces États et des pays tiers.

Le moyen est ainsi rejeté au motif que les dispositions de l'article 167 bis n'emportaient par elles-mêmes aucune conséquence sur la liberté de circulation des capitaux.

Il a été beaucoup écrit sur le caractère spécifique, « ancillaire », de la liberté de circulation des capitaux. La Cour juge ainsi qu'« à supposer que la mesure nationale en cause au principal ait, comme le soutient la requérante, des effets restrictifs à la libre circulation des capitaux, de tels effets seraient la conséquence inéluctable de l'entrave à la liberté d'établissement »⁴. Selon les requérants, les dispositions contestées constituaient une entrave indirecte à la libre circulation des capitaux, dans la mesure où elles découragent les opérations de placement et d'investissement dans d'autres États que la France. La cour écarte le moyen au motif que ces dispositions « n'ont ni pour objet ni pour effet d'apporter des restrictions aux mouvements de capitaux ; qu'en particulier elles ne font pas obstacle à la réalisation d'opérations de placements ou d'investissements hors de France qu'elles ne rendent pas plus difficiles ». Lorsque les effets sur l'une de ces libertés sont la « conséquence inéluctable » d'une éventuelle entrave à une autre liberté, c'est au regard de celle-ci seule que la compatibilité de la mesure doit être examinée⁵.

B. L'*exit tax* et le respect des biens en droit de la Convention européenne

Il est jugé que l'*exit tax* ne méconnaissait pas le droit au respect des biens garanti par l'article 1^{er} du protocole additionnel (1 P1) à la Convention EDH.

On sait que les possibilités d'invocation de l'article 1^{er} du premier protocole, qui garantit le droit de chacun au respect de ses biens, sont plus étendues que celles tirées de l'article 6 § 1. Le contribuable peut ainsi prétendre au bénéfice de ces

³ CJUE 12 juillet 2012, aff. C-269/09.

⁴ CJCE 10 mai 2007, *Larsetec*.

⁵ CJCE 3 octobre 2006, aff. C-452/04, *Fidium Finanz AG*.

stipulations s'il est en mesure de faire état de la propriété d'un bien qu'elles ont pour objet de protéger et à laquelle il aurait été porté atteinte. À défaut de créance certaine, l'« espérance légitime » d'obtenir la restitution d'une somme d'argent doit être regardée comme un bien au sens de ces stipulations⁶.

En l'espèce toutefois, le Conseil d'État considère que « le législateur ne peut être regardé comme ayant remis en cause un avantage fiscal dont les contribuables pouvaient escompter la pérennisation ». Les contribuables ne pouvaient donc se prévaloir d'aucune espérance légitime de ne pas être imposés en France à raison des plus-values latentes constatées à la date du transfert de leur domicile fiscal.

Si une telle argumentation a été avancée, c'est que, à la suite de l'arrêt *Société EPI* du 9 mai 2012, des espoirs avaient pu naître dans le chef des contribuables. On se souvient que, dans cette dernière affaire, le législateur avait institué, pour une durée de trois ans, un dispositif assurant les entreprises créatrices d'emploi pendant cette période de recevoir en échange un crédit d'impôt reportable qui était de nature à laisser espérer son application sur l'ensemble de la période prévue, à la différence d'autres mesures fiscales adoptées sans limitation de durée. Faute de motifs d'intérêt général suffisants susceptibles de la justifier, la suppression avec effet rétroactif pour les créations d'emplois réalisées au cours de l'année a été jugée disproportionnée et contraire à l'article 1^{er} du P1.

Néanmoins, la création d'un nouveau prélèvement fiscal, comme c'était le cas dans l'arrêt *Daumen*, devait-elle être située sur le même plan que la suppression d'un avantage fiscal ? Le Conseil d'État a choisi de ne pas transposer au cas de l'*exit tax* cette jurisprudence. On peut le comprendre : juger autrement reviendrait d'une certaine manière à dire qu'on ne peut pas créer un impôt nouveau au motif qu'on pouvait nourrir une espérance légitime qu'il n'en soit jamais créé parce qu'il n'en existait pas encore. Les requérants ne pouvaient donc soutenir qu'ils nourrissaient, lors de leur départ de France, une espérance légitime dans le maintien de la réglementation alors applicable, qui ne prévoyait aucune imposition des plus-values latentes en cas de transfert de domicile à l'étranger. La suppression d'une exonération fiscale n'emporte par elle-même aucune atteinte au droit au respect des biens protégé par l'article 1^{er} P1, dès lors que ses stipulations réservent le droit de chaque État de mettre en œuvre les lois qu'il juge nécessaires pour assurer le paiement des impôts⁷.

Au-delà de son aspect européen évident, le droit de la CEDH, ici au cœur de l'arrêt, relève en même temps du droit international. Au regard de ce dernier également, l'*exit tax* est compatible.

II. L'*exit tax* épargnée par le droit fiscal international

Deux textes étaient invoqués par les requérants, l'un non fiscal, l'autre fiscal, à savoir d'une part le traité franco-suisse du 23 février 1882 et d'autre part la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966. Le premier se révèle inapplicable ; le second reste inappliqué.

⁶ CE 19 novembre 2008, n° 292948, *Sté Gétécom*, Rec ? 425.

⁷ CE 30 novembre 1994, *SCI Résidence Dauphine*, RJF 1/1995, n° 132, concl. G. Bachelier.

A. L'*exit tax* et l'inapplicabilité de la clause de la nation la plus favorisée du traité franco-suisse

Selon les requérants, la Cour administrative d'appel avait commis une erreur de droit en jugeant que les stipulations de l'article 6 du traité franco-suisse de 1882 ne visaient que l'application, par chacun des États signataires de l'accord de la clause de la nation la plus favorisée aux ressortissants de l'autre État signataire. La Cour en avait déduit que les requérants ne pouvaient utilement invoquer ces stipulations à l'encontre de la législation française.

On indiquera que la clause du traité de 1882 relatif à l'établissement des citoyens français en Suisse et des citoyens suisses en France peut être invoquée par les citoyens des deux États signataires, à l'encontre de n'importe lequel des deux États, notamment aux fins de « s'établir » dans l'un ou l'autre de ces États. Par conséquent, la France doit accorder à un citoyen français qui souhaite transférer son domicile fiscal en Suisse le même traitement fiscal qu'à celui qui procède au même transfert vers n'importe quel État de l'Union européenne.

Toutefois, selon l'article 6 du traité de 1882, « *tout avantage que l'une des parties contractantes aurait concédé ou pourrait encore concéder à l'avenir, d'une manière quelconque, à une autre puissance, en ce qui concerne l'établissement des citoyens (...), sera applicable, de la même manière et à la même époque, à l'autre partie, sans qu'il soit nécessaire de faire une convention spéciale à cet effet* ».

Le bénéficiaire de cette clause est l'autre partie, ce qui signifie que les avantages concédés par la France pour l'établissement de ressortissants de pays autres que la Suisse doivent être accordés aux ressortissants suisses s'établissant en France et réciproquement pour la Suisse à l'égard des ressortissants français. Elle n'implique pas, en revanche, que les ressortissants français s'installant en Suisse devraient être traités par la France au moins aussi favorablement que ceux qui s'installent dans un État membre de l'Union européenne⁸.

B. L'*exit tax* et l'inapplication de la convention fiscale-franco-suisse

On se rappellera que les stipulations d'une convention internationale doivent toujours faire l'objet d'une interprétation stricte. Ainsi, selon les requérants, la Cour administrative d'appel a commis une erreur de droit en jugeant que les stipulations de l'article 15, § 5 de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966 en matière d'impôt sur le revenu, qui prévoit que les gains provenant de l'aliénation de droits sociaux, autres que ceux d'une société à prépondérance immobilière, ne peuvent être imposés que par l'État dont le cédant est un résident, ne faisaient pas obstacle à l'imposition des plus-values constatées lors de leur départ de France, au motif qu'ils avaient la qualité de résidents fiscaux français lorsqu'ils ont transféré leur domicile fiscal.

C'est ainsi que les époux *Daumen* indiquent qu'à la date de leur départ de France, ils ont été imposés sur une plus-value latente

⁸V., dans une situation proche, CE 8 octobre 2010, *Sabatier*, Dr. fisc. 2010, n° 50, comm. 599, concl. L. Olléon.

constatée sur les titres de la société Arpels alors qu'ils n'ont revendu leurs titres qu'au moment où ils résidaient fiscalement en Suisse. Ils considèrent par voie de conséquence que la France a perçu une avance sur l'imposition d'une plus-value réelle qu'elle ne pouvait pas imposer au regard de la convention franco-suisse.

Selon le rapporteur public Vincent Daumas, les stipulations de l'article 15, § 5 de la convention fiscale franco-suisse ne font pas obstacle aux impositions litigieuses pour deux raisons : « la première est qu'elles ne concernent que les gains provenant de l'aliénation de biens. Or le dispositif de l'article 167 bis ne taxe qu'une plus-value latente, qui n'a pas encore été réalisée. La seconde est celle retenue par la cour : l'événement dont la réalisation entraîne, le cas échéant, la constatation de la

plus-value est le transfert du domicile hors de France, lequel intervient alors que le contribuable est encore fiscalement domicilié en France et n'a pas la qualité de résident de la Suisse ».

Cette lecture peut s'appuyer sur le paragraphe 4 de l'article 4 de la convention fiscale, selon lequel : « lorsqu'une personne physique a transféré définitivement son domicile d'un État contractant dans l'autre, elle cesse d'être assujettie dans le premier État aux impôts pour lesquels le domicile fait règle dès l'expiration du jour où s'est accompli le transfert du domicile. L'assujettissement aux impôts pour lesquels le domicile fait règle commence dans l'autre État à compter de la même date ».

Au moment du transfert du domicile, le contribuable a donc encore et uniquement la qualité de résident fiscal français. ■

Conseil d'État

N°347223

Mentionné dans les tables du recueil Lebon

3^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies

Mme Anne Egerszegi, rapporteur

M. Vincent Daumas, rapporteur public

SCP NICOLAY, DE LANOUELLE, HANNOTIN, avocats

Lecture du mercredi 21 novembre 2012

REPUBLIQUE FRANCAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

Vu le pourvoi sommaire, le mémoire complémentaire et le nouveau mémoire, enregistrés les 3 mars, 16 mai et 7 décembre 2011 au secrétariat du contentieux du Conseil d'État, présentés pour M. et Mme A, demeurant au... ; ils demandent au Conseil d'État :

1°) d'annuler l'arrêt n° 08PA04109 du 31 décembre 2010 par lequel la cour administrative d'appel de Paris a rejeté leur appel tendant à l'annulation du jugement n° 0213407-0407079 du 3 juillet 2008 par lequel le tribunal administratif de Paris a rejeté leur demande tendant à la réduction des cotisations d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 1998 ;

2°) réglant l'affaire au fond, de faire droit à leur appel ;

3°) de mettre à la charge de l'État le versement de la somme de 6 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu le traité instituant la Communauté européenne ;

Vu la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et son premier protocole additionnel ;

Vu le traité du 23 février 1882 sur l'établissement des Français en Suisse et des Suisses en France ;

Vu la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966 ;

Vu le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

Vu la loi de finances pour 1999 n° 98-1266 du 30 décembre 1998 ;

Vu le décret n° 99-590 du 6 juillet 1999 ;

Vu la décision du 19 juillet 2011 par laquelle le Conseil d'État statuant au contentieux n'a pas renvoyé au Conseil constitutionnel la question prioritaire de constitutionnalité soulevée par M. et Mme A ;

Vu le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de Mme Anne Egerszegi, Maître des Requêtes,

- les observations de la SCP Nicolay, de Lanouvelle, Hannotin, avocat de M. et Mme A,

- les conclusions de M. Vincent Daumas, rapporteur public ;

La parole ayant été à nouveau donnée à la SCP Nicolay, de Lanouvelle, Hannotin, avocat de M. et Mme A ;

1. Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. et Mme A ont transféré leur domicile fiscal en Suisse le 20 septembre 1998 ; qu'ils ont déposé le 17 septembre 1998 une déclaration de revenus provisoire puis une déclaration complémentaire le 27 septembre 1999 ; qu'à ce titre, ils ont notamment déclaré une plus-value constatée sur des titres des sociétés Arpels et SPL qu'ils détenaient, pour un montant de 29 741 334 francs ; qu'à la suite de l'examen de leur situation fiscale personnelle portant sur les années 1998 et 1999, un rehaussement du montant de la plus-value constatée sur les titres Arpels leur a été notifié pour un montant de 111 536 453 francs au titre de l'année 1998 ; que

M. et Mme A ont contesté à la fois l'imposition primitive au titre de l'impôt sur le revenu et des contributions sociales, afférente à cette plus-value, ainsi que les impositions supplémentaires mises à leur charge en conséquence du rehaussement du montant de cette plus-value ; que les contribuables se pourvoient en cassation contre l'arrêt du 31 décembre 2010 par lequel la cour administrative d'appel de Paris a rejeté leur appel formé contre le jugement du 3 juillet 2008 par lequel le tribunal administratif de Paris a rejeté leur demande tendant à la réduction des cotisations d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 1998 ;

2. Considérant qu'aux termes de l'article 167 bis du code général des impôts, dans sa rédaction issue de l'article 24 de la loi de finances pour 1999 du 30 décembre 1998 : " I. 1. Les contribuables fiscalement domiciliés en France pendant au moins six années au cours des dix dernières années sont imposables, à la date du transfert de leur domicile hors de France, au titre des plus-values constatées sur les droits sociaux mentionnés à l'article 160 (...) II. 1. Le paiement de l'impôt afférent à la plus-value constatée peut être différé jusqu'au moment où s'opérera la transmission, le rachat, le remboursement ou l'annulation des droits sociaux concernés. (...) 3 (...) L'impôt acquitté localement par le contribuable et afférent à la plus-value effectivement réalisée hors de France est imputable sur l'impôt sur le revenu établi en France à condition d'être comparable à cet impôt (...) III. A l'expiration d'un délai de cinq ans suivant la date du départ ou à la date à laquelle le contribuable transfère de nouveau son domicile en France si cet événement est antérieur, l'impôt établi en application du I est dégrevé d'office en tant qu'il se rapporte à des plus-values afférentes aux droits sociaux qui, à cette date, demeurent dans le patrimoine du contribuable (...) " ;

Sur la liberté de circulation des capitaux :

3. Considérant qu'aux termes de l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne : " 1. (...), toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites " ;

4. Considérant que les dispositions précitées de l'article 167 bis du code général des impôts, qui avaient pour objet de soumettre à une imposition immédiate les personnes transférant leur domicile fiscal hors de France à compter du 9 septembre 1998, au titre des plus-values latentes constatées sur les droits sociaux qu'ils détenaient à la date de ce transfert, étaient inapplicables à ceux des contribuables qui, pouvant invoquer la liberté d'établissement, transféraient leur domicile dans un autre État régi également par cette liberté ; que les requérants, ayant transféré leur domicile en Suisse, se sont prévalus devant les juges du fond de leur incompatibilité avec la liberté de circulation des capitaux ; que toutefois, ces dispositions n'emportent par elles-mêmes aucune conséquence sur la liberté de circulation des capitaux ; que, par suite, en jugeant qu'elles n'étaient pas contraires aux stipulations de l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne, la cour a suffisamment motivé son arrêt et n'a pas commis d'erreur de droit ;

Sur l'article 6 du traité du 23 février 1882 sur l'établissement des Français en Suisse et des Suisses en France :

5. Considérant qu'aux termes de l'article 6 de ce traité : " Tout avantage que l'une des parties contractantes aurait concédé ou pourrait encore concéder à l'avenir, d'une manière quelconque, à une autre puissance, en ce qui concerne l'établissement des citoyens et l'exercice des professions industrielles, sera applicable, de la même manière et à la même époque, à l'autre partie, sans qu'il soit nécessaire de faire une convention spéciale à cet effet " ;

6. Considérant que ces stipulations visent à ce que les avantages concédés par la France pour l'établissement en France de citoyens de pays autres que la Suisse doivent être accordés aux citoyens suisses s'installant en France et, réciproquement, s'agissant de citoyens français s'installant en Suisse ; qu'elles n'ont pas pour objet d'aligner le traitement des ressortissants français s'installant en Suisse avec celui dont bénéficient ceux s'installant dans un État membre de l'Union européenne ; que par suite, en jugeant qu'elles ne pouvaient utilement être invoquées, aux fins de bénéficier du même traitement fiscal que celui accordé aux ressortissants français transférant leur domicile dans un autre État de la Communauté européenne, par les requérants lesquels étaient, en tout état de cause, à la date du fait générateur de la plus-value en litige, encore domiciliés fiscalement en France, la cour n'a pas commis d'erreur de droit ;

Sur la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966 :

7. Considérant qu'aux termes de l'article 4 de la convention fiscale franco-suisse : " 4. Lorsqu'une personne physique a transféré définitivement son domicile d'un État contractant dans l'autre, elle cesse d'être assujettie dans le premier État aux impôts pour lesquels le domicile fait règle dès l'expiration du jour où s'est accompli le transfert du domicile. L'assujettissement aux impôts pour lesquels le domicile fait règle commence dans l'autre État à compter de la même date. " ; qu'aux termes de l'article 15 de cette même convention : " 5. Les gains provenant de l'aliénation de tous biens autres que ceux qui sont mentionnés aux paragraphes 1, 2 et 3 ne sont imposables que dans l'État dont le cédant est un résident " ;

8. Considérant que les stipulations de l'article 15 de la convention précitée qui réservent à l'État de résidence l'imposition des plus-values réalisées lors de la cession de valeurs mobilières, ne sauraient faire obstacle à ce qu'une personne ayant son domicile fiscal en France soit imposée sur les plus-values constatées lorsqu'elle transfère son domicile fiscal hors de France ; que, par suite, M. et Mme A qui, en application du 4 de l'article 4 de cette même convention, conservaient la qualité de résidents en France jusqu'à l'expiration du jour où s'est accompli le transfert de leur domicile en Suisse, ne sont pas fondés à soutenir que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que l'article 15 de la convention fiscale franco-suisse ne faisait pas obstacle à l'imposition de la plus-value en litige ;

Sur l'article 1er du premier protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales :

9. Considérant qu'aux termes de cet article : " Toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux

du droit international. Les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les États de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes " ; qu'à défaut de créance certaine, l'espérance légitime d'obtenir la restitution d'une somme d'argent doit être regardée comme un bien au sens de ces stipulations ;

10. Considérant qu'en instituant un mécanisme nouveau de taxation des plus-values " latentes " constatées par les contribuables qui transfèrent leur domicile fiscal hors de France à compter du 9 septembre 1998, le législateur ne peut être regardé comme ayant remis en cause un avantage fiscal dont les contribuables pouvaient escompter la pérennisation ; que la circonstance que de telles plus-values n'étaient auparavant pas imposées ne peut être regardée comme constituant un bien au sens de l'article 1er du premier protocole ; que, dès lors, les contribuables ne pouvaient se prévaloir d'aucune espérance légitime de ne pas être imposés en France à raison des plus-values " latentes " constatées à la date du transfert de leur domicile fiscal hors de France ;

11. Considérant, par suite, qu'en jugeant que M. et Mme A ne pouvaient soutenir que les stipulations du paragraphe 1 de l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, combinées à celles de l'article 1er du premier protocole additionnel à cette convention et le principe de sécurité juridique auraient été méconnus par l'administration du fait d'une prétendue rétroactivité de la loi, la cour n'a pas commis d'erreur de droit ; que la cour a ainsi implicitement mais nécessairement écarté le moyen tiré de la remise en cause de leurs droits acquis et de la violation de la confiance légitime dont les contribuables s'étaient prévalus ; que, dès lors, les moyens tirés de ce que la cour a insuffisamment motivé son arrêt et dénaturé leurs écritures doivent être écartés ;

Sur les majorations exclusives de bonne foi :

12. Considérant qu'aux termes du 1 de l'article 1729 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à la date de l'infraction : " Lorsque la déclaration ou l'acte mentionnés à l'article 1728 font apparaître une base d'imposition ou des éléments servant à la liquidation de l'impôt insuffisants, inexacts ou incomplets, le montant des droits mis à la charge du contribuable est assorti de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 et d'une majoration de 40 % si la mauvaise foi de l'intéressé est établie ou de 80 % s'il s'est rendu coupable de manœuvres frauduleuses ou d'abus de droit (...) " ;

13. Considérant, en premier lieu, qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que les majorations exclusives de bonne foi prévues au 1 de l'article 1729 du code général des impôts ont été appliquées à raison de la minoration du montant de la plus-value en litige déclarée le 27 septembre 1999 ; que dès lors, en jugeant, au motif que ces dispositions étaient applicables à la date de la déclaration, par M. et Mme A, de la valeur des titres qu'ils possédaient, que les contribuables n'étaient pas fondés à soutenir que la sanction qui leur avait été appliquée présentait un caractère rétroactif, la cour n'a pas commis d'erreur de droit ;

14. Considérant, en deuxième lieu, qu'en jugeant que les dispositions précitées, qui proportionnent les pénalités aux agissements commis par le contribuable et prévoient des taux de majoration différents selon la qualification qui peut être donnée au comportement de l'intéressé, ne méconnaissent pas les stipulations du paragraphe 1 de l'article 6 de la convention européenne des droits de l'homme, alors même qu'elles ne confèrent pas au juge un pouvoir de modulation du taux des pénalités qu'elles instituent, la cour n'a pas commis d'erreur de droit ;

15. Considérant en troisième lieu, qu'en relevant que l'administration établissait l'intention délibérée des contribuables de minorer le montant de la plus-value en litige dès lors qu'ils avaient accepté le 3 avril 1998 une offre d'achat présentée le 12 janvier 1998 dans laquelle figurait le montant total de la cession envisagée, et par suite, leur absence de bonne foi, la cour n'a pas inexactly qualifié les faits ;

Sur les intérêts de retard :

16. Considérant qu'aux termes de l'article 1727 du code général des impôts dans sa rédaction applicable à l'année 1998 : " Le défaut ou l'insuffisance dans le paiement ou le versement tardif de l'un des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes établis ou recouvrés par la direction générale des impôts donnent lieu au versement d'un intérêt de retard qui est dû indépendamment de toutes sanctions (...) Le taux de l'intérêt de retard est fixé à 0,75 % par mois. Il s'applique sur le montant des sommes mises à la charge du contribuable ou dont le versement a été différé " ; qu'aux termes de l'article 1727 A du même code alors applicable : " 1. L'intérêt de retard prévu à l'article 1727 est calculé à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel l'impôt devait être acquitté jusqu'au dernier jour du mois du paiement. Toutefois, en matière d'impôt sur le revenu, le point de départ du calcul de l'intérêt de retard est le 1er juillet de l'année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est établie (...) " ;

17. Considérant qu'il ressort des termes de l'arrêt attaqué que les intérêts de retard ont été mis à la charge de M. et Mme A à raison de la minoration de la base d'imposition déclarée au titre de l'année 1998, en application des dispositions de l'article 1727 du code général des impôts précité ; que par suite, la cour n'a pas commis d'erreur de droit ni entaché sa décision d'une contradiction de motifs ou d'une insuffisance de motivation en jugeant que ces intérêts, qui ne présentent pas le caractère de sanction et qui, à ce titre, n'ont pas à être motivées, devaient être appliquées à compter du 1er juillet 1999, conformément aux dispositions de l'article 1727 A du même code, alors même que le décret du 6 juillet 1999 portant application de l'article 24 de la loi de finances pour 1999 du 30 décembre 1998 n'est entré en vigueur que postérieurement à cette date ;

18. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que M. et Mme A ne sont pas fondés à demander l'annulation de l'arrêt qu'ils attaquent ; que leurs conclusions présentées au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ne peuvent, par suite, qu'être rejetées ;

DECIDE :

Article 1^{er} : Le pourvoi de M. et Mme A est rejeté.

Article 2 : La présente décision sera notifiée à M. et Mme A et au ministre de l'économie et des finances. ■

André BARILARI

Inspecteur général des finances honoraire

Le concours de l'impôt Quand la Suisse subventionnait les réflexions sur l'impôt

Dans son ouvrage « l'impôt heureux¹ » qui, en 150 anecdotes, réussit à nous faire sourire sur l'impôt tout en valorisant et réhabilitant celui-ci, Pascal Broulis qui préside le Conseil d'État (gouvernement) du canton de Vaud et en dirige le département des finances évoque le concours fiscal organisé par ce même canton. Les prédécesseurs du ministre actuel avaient en effet, en 1860 lancé un « concours de l'impôt pour que le système cantonal embrasse toute matière imposable sans pour autant nuire au crédit, à la circulation des valeurs, au travail et au développement de la richesse ». Il y a quelque paradoxe à évoquer cette longue histoire d'amour entre l'impôt et ce canton Suisse lorsque chacun sait que le système du forfait fiscal en fait un Paradis pour milliardaires et célébrités du monde entier. Le nombre d'exilés fortunés dans la confédération est déjà passé de 3 106 à 5 445 entre 1999 et 2010 et le canton de Vaud en abrite à lui seul près de 1400.

Pourtant il faut reconnaître que le concours, même si l'initiative s'inscrit dans un contexte politique particulier, donna lieu à la production de quelques ouvrages qui restent encore des références incontournables dans la réflexion sur l'impôt.

Le contexte politique de l'époque dans le canton de Vaud est celui de la discussion entre partisans et adversaires de l'impôt mobilier c'est-à-dire de l'impôt sur le revenu². En 1861 le peuple est consulté sur la question de la révision de la constitution de 1845. La révision recueille une majorité, une constituante est élue et la nouvelle charte fondamentale est acceptée par le peuple au début de 1862. En fait la révision a porté quasi exclusivement sur l'introduction d'un article qui consacre le principe d'un impôt mobilier. La loi précisant les caractéristiques de cet impôt, votée par en 1863, instaure un véritable impôt sur le revenu. Suite à de nombreuses pétitions la loi est soumise à référendum : contre toute attente, le peuple vote la ratification ! En France, l'impôt sur le revenu, ne sera adopté, par la voie parlementaire, que cinquante ans plus tard. Il faut donc au passage rendre hommage au peuple suisse pour sa haute maturité qui lui a fait instaurer si précocement cet impôt, symbole de la justice fiscale, dont on dit qu'il y a une chose pire que de le payer, c'est de ne pas le payer !

¹ Favre 2011 Lausanne

² Les constitutions Vaudoises 1803-2003, textes réunis par Olivier Meuwly et Bernard Voutat. Bibliothèque historique vaudoise, n° 123.

Ce processus de mise en place de l'impôt mobilier s'est déroulé contre le gré des radicaux conduits par Delarageaz qui dirigeait alors le gouvernement du canton. Représentant surtout les grands propriétaires des campagnes, ce parti s'opposait à l'imposition des revenus issus des prêts hypothécaires qui aurait renchéri les opérations de ce type et de plus, en permettant la défalcation des dettes hypothécaires, aurait avantageé la petite paysannerie endettée.

Pour peser sur ce processus, les deux partis opposés avaient lancé de grandes réflexions sur l'impôt à travers deux manifestations concomitantes :

- Les radicaux de gauche et libéraux dans l'opposition ont organisé le « congrès de l'impôt » qui s'est tenu en juillet 1860 à Lausanne,
- Les radicaux conservateurs au pouvoir ont ouvert le « concours de l'impôt » la même année.

Les meilleurs économistes et financiers français se sont affrontés dans les deux enceintes, en fonction de leurs sympathies pour l'un ou l'autre des partis Vaudois et surtout les hommes qui les animaient. C'est ainsi que Pascal Duprat économiste très connu et libéral français sera l'organisateur du congrès de l'impôt et

que Proudhon, ami de Delarageaz, sera la vedette du concours de l'impôt mais sera talonnée par Auguste Clémence Royer, compagne de Pascal Duprat !

* * *

Le congrès international de l'impôt s'est tenu du 25 au 28 juillet à Lausanne dans la salle conseil, la langue de travail est le français et outre l'organisateur Pascal Duprat, les français sont représentés notamment par Joseph Garnier, économiste influent, ami de Frédéric Bastiat, fleuron de l'école libérale qui écrira, en 1872, un traité des finances publiques, référence de l'époque. Mais ont également participé activement, Emile de Girardin, homme politique et fondateur des premiers journaux introduisant dans la presse la publicité et les feuilletons, ainsi que Léon Walras, qui malgré ses échecs à Polytechnique et aux Mines restera dans l'histoire pour avoir le premier utilisé les modèles mathématiques dans « l'économie pure ». C'est de lui que Schumpeter dira « c'est le plus grand économiste de tous les temps ». Notons que diverses délégations étrangères étaient présentes, notamment un groupe espagnol très actif.

Le congrès n'a pas laissé autant de traces dans l'histoire de la pensée fiscale que le concours que nous évoquerons plus longuement ci après. Il en reste notamment le compte rendu publié par dans le « Journal des économistes³».

Les participants ont formé deux groupes de discussion, l'un orienté sur la théorie générale de l'impôt, l'autre sur l'analyse critique des impôts existants et les évolutions souhaitables. Dans le premier groupe sur la définition de l'impôt, les thèses classiques ont été exposées : l'impôt prix de la sécurité, l'impôt arme de moralisation de la société, l'impôt assurance contre les risques pris en charge par l'État (Emile de Girardin) mais sans dégager de consensus. Léon Walras conclut que la question de la définition de l'impôt est insoluble!

Dans le deuxième groupe, après une critique sévère des impôts existants, la majorité se rallie à la nécessité d'une réforme autour d'un impôt unique, seul Secrétan, professeur de droit à Lausanne pourfend l'impôt unique. Mais quand il s'agit de définir cet impôt, chacun y va de sa solution :

- Une « patente capitalisation » pour la délégation espagnole, les difficultés de traduction rendant peu transparent ce concept ;
- Un impôt sur le capital pour Emile de Girardin, très critiqué par Duprat ;
- La rente foncière pour Léon Walras qui en fait propose en filigrane la nationalisation des terres, l'État se finançant par leur location à des fermiers. Cette proposition reçut un accueil très froid dans cette assemblée de libéraux. Seuls trois ou quatre participants avaient applaudi Walras, et encore Pascal Duprat leur lança : « c'est parce que vous ne l'avez pas compris! »

En définitive le congrès conclut pour l'impôt unique portant à la fois sur la fortune et les revenus. Malgré les efforts de Joseph Garnier qui défend une progressivité modérée, celle-ci est rejetée au profit de la proportionnalité. Ainsi, cette manifestation a atteint son but puis qu'elle aboutit à valider la position

de ses promoteurs, radicaux de gauche et libéraux, soutenant la proposition d'introduction de l'impôt mobilier au sein du canton.

* * *

Le concours ouvert en février par d'État du canton avait d'abord une date de remise des mémoires fixée au 1^{er} mai 1860. Ce terme fut toutefois prolongé jusqu'au 15 septembre à la demande de Proudhon qui voulait connaître les résultats des discussions du congrès afin d'en tenir compte dans sa rédaction. Delarageaz était prêt à tout concéder à son ami Proudhon pour le faire gagner. Les résultats furent connus en avril 1861 et le compte rendu du jury fut publié dans le journal des économistes⁴ sous la plume de M Cherbuliez, professeur d'économie politique à l'école polytechnique fédérale et rapporteur. Quarante cinq mémoires ont été présentés. Le jury en a d'emblée écarté trente huit qui se contentaient d'affirmer des « absurdités évidentes » sur un « ton dogmatique et péremptoire ». Le jury a été très sévère avec ces candidats, français pour l'essentiel, désignés par périphrase (« les populations de tel grand empire que nous pourrions nommer » !) qui semblent ignorer « que le peuple vaudois républicain depuis trois cent ans » avait une haute éducation politique alors que ces mémoires s'adressent à « une société encore très arriérée, dénuée à la fois de lumière et d'expérience ». Cette arrogance française était alors manifeste, Léon Walras écrivit dans ses souvenirs du congrès de Lausanne « il est incontestable que nous sommes le peuple le plus savant de la terre comme nous en sommes le plus brave et le plus spirituel » !⁵

Parmi les sept mémoires ayant fait l'objet de délibérations, deux n'ont obtenu aucune mention ni récompense. Il est accordé la gratification de 1000 francs à Proudhon, 800 à M Lassaut avocat à Paris, 400 à Mlle Clémence Auguste Royer, 300 à Léon Walras et 200 à un dénommé Romiol de Dordogne. Pourtant, ce dernier est jugé brouillon et mal écrit et au sujet de Walras, qui avait encore défendu sa théorie d'imposition de la rente foncière, le jury écrit «dogmatisme absolu qui n'est justifié ni par la solidité des principes d'où il part ni par l'excellence des conclusions auxquelles il arrive. ». Nous ne commenterons pas non plus le mémoire de l'avocat Lassaut car le jury ne le retient que parce qu'il est écrit correctement et que c'est une compilation consciencieuse sans aucune idée ni conviction particulière ni même de conclusion pratique.

Par contre les mémoires de Proudhon et de Clémence Auguste Royer méritent d'être référencés au titre des textes fondamentaux sur les théories de l'impôt. Nous allons en résumer les éléments essentiels afin de dégager ensuite leurs résonances avec les débats actuels.

* * *

Proudhon dégage deux étapes dans l'histoire de l'impôt. Avant la révolution française, l'impôt pèse d'abord sur les populations conquises (tribut) puis il est la contrepartie de l'affranchissement des esclaves et des serfs. Sa légitimité est liée à celle qui fonde le pouvoir du souverain. Avec la révolution française,

⁴ 1861 2^e série, 9^e année, tome trente-unième

⁵ Théorie critique de l'impôt: précédé de Souvenirs du Congrès de Lausanne ; Guillaumin 1861.

³ Paris octobre 1860, librairie de Guillaumin et Cie

un dualisme s'instaure, l'État et le pouvoir ne disparaissent pas mais face à eux s'est érigée une puissance égale en dignité, la liberté des individus. Paradoxalement en transférant à la nation le droit d'imposer, la « machine représentative » mise en place va favoriser l'accroissement des impôts bien au-delà de ce que pouvaient obtenir les princes antérieurs. Toute la théorie de l'impôt que Proudhon développe à partir de ce dualisme consiste à limiter son poids afin d'élargir le territoire de la liberté et à restreindre celui de l'État. C'est une conception fondamentalement et radicalement libérale de l'impôt et de l'État.

Pour cela, il définit l'impôt comme un échange : quote part à payer pour la fourniture des services publics. Ces services publics sont des « services dont l'initiative, la dépense et la liquidation ne peuvent incomber à tel ou tel particulier et qu'il appartient à la collectivité des citoyens de régler et de solder ». Il distingue les services « universels », une notion proche de celle des biens publics de Samuelson (biens non excludables et non rivaux), financés par l'impôt, et les services qui ne profitent qu'à certains usagers, à financer par une redevance. Proudhon condamne comme « absurdités » les fonctions que Musgrave appellerait de répartition (redistribution) et de stabilisation (soutenir l'activité). De plus, ces services doivent être rendus strictement au prix de revient afin de ne pas laisser un surplus de recettes qui serait transformé par les gouvernants en avantages et sinécures à leur profit. Il ajoute que l'impôt est une « dépense secondaire » qui ne doit pas gêner l'investissement privé qui est le seul moteur de l'économie. C'est un farouche partisan de l'équilibre budgétaire, l'emprunt doit être interdit à l'État écrit-il.

Cette notion restrictive de l'impôt, qui découle de sa nature de borne à la liberté, le conduit à fixer un maximum de prélèvement de la richesse nationale. Il examine la situation de la France de son époque et détermine que l'on peut économiser la moitié des dépenses publiques en décentralisant, en évitant les guerres, en supprimant les privilèges et en accroissant la transparence et le contrôle. De là il conclut que l'impôt et la dépense publique doivent être bornés à 5 % du revenu national, comme une entreprise bien gérée se fixerait un maximum de frais généraux.

Proudhon n'est pas pour l'impôt unique car dit-il la réalité est complexe et de plus tout impôt finalement est répercuté sur le consommateur. Il assigne cependant à un impôt sur la rente foncière l'essentiel des ressources (3/5^e du budget) et se procure le reste par une poussière d'impôts, sur des activités (le crédit, le transport, les mines, les docks, les postes) et diverses accises sur des produits. Notons aussi qu'il pourfend l'impôt progressif ou l'impôt sur le capital car ces deux modes de taxation combattent les inégalités or, pour lui, celles-ci sont le prix de la liberté.

Le rapporteur du jury, E. Cherbuliez éreinte le mémoire de Proudhon lui reprochant « un manque absolu de sens historique et d'intelligence des nécessités gouvernementales » et il ajoute « qui caractérise du moins en France une certaine école de penseurs ». Il critique notamment la définition de l'impôt « l'impôt selon lui est un échange. L'échange est une convention résultant de l'accord libre de deux volontés, tandis que l'impôt est pour le contribuable une loi à laquelle il doit bon

gré mal gré, se soumettre ». Cherbuliez reproche aussi à Proudhon de brouiller les concepts et d'intégrer dans l'impôt sur la rente foncière qu'il préconise, une imposition du profit agricole, ce qui aboutirait à une incohérence : « un impôt assis à la fois sur la rente et sur le profit n'atteint en permanence ni le profit ni la rente et ne peut avoir pour résultat que d'élever le prix des produits agricoles ». On sait combien cette notion de rente foncière occupait les esprits et les querelles des économistes du XIX^e siècle et Cherbuliez admet plus loin « lorsqu'il s'agirait de discerner dans chaque revenu agricole ce qui serait rente et ce qui serait profit, difficulté qui n'a pas encore été résolue en théorie de manière satisfaisante et qui ne pourrait l'être que par une étude longue et patiente du sujet ».

Clémence Auguste Royer, moins connue que Proudhon mérite d'être présentée. Née en 1830, elle atteint à peine ses trente ans lors du dépôt de son mémoire⁶ (alors que Proudhon avait plus de cinquante ans). C'est une autodidacte au génie vraiment universel qui introduira Darwin en France après l'avoir traduit et commenté, publiera des ouvrages de philosophie alternant avec des écrits d'anthropologie, d'histoire, d'astronomie, de biologie (étude du système pileux chez l'homme !), d'économie... et un roman. Fondatrice de la première obédience maçonnique mixte elle s'affirme profondément critique envers le christianisme, républicaine mais antisocialiste car respectant la loi naturelle des inégalités elle veut susciter le pouvoir d'une élite intellectuelle. Persuadée que la différence des sexes ne légitime pas la domination de l'un sur l'autre elle se bat pour les droits des femmes mais, réaliste, ne veut leur accorder le droit de vote qu'après avoir développé leur accès à l'éducation car elle juge que les femmes de son époque sont sous la domination de l'Église.

Dans son mémoire, d'emblée elle se situe du côté de ceux qui pensent que l'impôt n'est pas une contrainte réductrice de liberté mais l'expression du contrat social et la matérialisation de la souveraineté collective. Elle écrit « L'impôt est quelque chose de plus qu'un simple échange économique entre l'État qui rend des services et le contribuable qui les paie, c'est le lien social même entre les membres de la communauté, c'est le tribut du citoyen à ses égaux, c'est ce qui constate son droit de participation à la cité, c'est ce qui le fait homme (p. 23) ». Ainsi « cette contribution est obligatoire et personnelle pour chacun dans la mesure de ses facultés. Elle doit être suffisante pour maintenir l'état social au degré de civilisation qu'il a atteint et pour lui permettre de progresser encore (p. 27) ».

Cette conception de l'impôt au cœur du lien social la conduit à deux conséquences notables et aux résonances étonnamment modernes, d'une part la pénalisation de la fraude fiscale (« la fraude doit être réprimée par des mesures pénales et non par des mesures fiscales ») et d'autre part le refus de dénaturer l'impôt en punition ou récompense c'est-à-dire qu'elle condamne tant l'impôt destiné à décourager des comportements que celui destiné à en encourager d'autres (les « dépenses fiscales ») et exclue l'utilisation de l'impôt comme un outil de la morale ou de politique publique.

⁶ Théorie de l'impôt ou la Dime sociale Paris Guillaumin et cie 1862

S'agissant du système fiscal concret, elle déclare : « en fait d'impôts, les meilleurs sont les plus directs (p. 96). ». Si elle considère la création spontanée d'inégalités par la nature comme inévitable, elle condamne l'héritage qui perpétue ces inégalités de manière non fondée et injuste. Elle défend un impôt progressif qui fait contribuer plus les fortunés, avec la préservation d'un minimum vital non imposable. La progressivité pour elle est radicale car elle peut aller jusqu'à un prélèvement total au-delà d'un certain seuil.

Contrairement à Proudhon, elle ne fixe pas de limite au prélèvement par rapport à la richesse nationale car, en définitive, dans sa conception, c'est la nature de la dépense qui prime, « les impôts les meilleurs sont ceux qui sont les mieux employés par une administration habile et économe ». L'impôt peut être élevé si c'est pour faire progresser la société.

Le rapporteur du jury du concours lui reproche à juste titre de condamner de manière trop irréaliste tout impôt indirect, d'autant plus souligne-t-il que les impôts directs sont souvent répercutables sur les consommateurs. Il est effrayé par la proposition d'une progressivité infinie de l'impôt, surtout affichée comme le moyen de nivellement social. Pour lui, les inégalités « exercent une influence heureuse sur le développement économique ». En fait ce débat traduit une divergence fondamentale des conceptions économiques dans laquelle C. A. Royer apparaît prémonitoirement Keynésienne. Elle pense en effet que c'est la consommation qui tire la production alors que pour Cherbuliez c'est l'épargne qui favorise la production. Le rapporteur, malgré l'admiration qu'il manifeste pour les connaissances économiques remarquables de l'auteur, s'effraie du fait que « le socialisme tout entier » est contenu en germe dans l'idée du nivellement progressif par l'impôt progressif.

* * *

Le débat entre Proudhon et C. A. Royer, qui porte sur les rapports de la liberté et de l'impôt, structure encore les attitudes fondamentales vis-à-vis de l'impôt et manifeste une grande actualité.

Il y a deux conceptions de la liberté. La conception de la liberté d'origine grecque et romaine diffusée par l'humanisme européen à partir de la Renaissance est celle d'un état qui s'oppose à la servitude par rapport à un maître. Celui qui est soumis à son maître n'est pas libre. Cette conception conduit à l'idéal Republicain. Son aboutissement est la souveraineté populaire, chacun n'obéit qu'aux lois qu'il a lui-même instituées. Pour d'autres, la liberté est l'absence d'opposition ou d'obstacles. Elle peut ainsi s'accommoder d'une monarchie absolue car celle-ci peut laisser des marges de liberté importantes à ses sujets, à la limite plus importantes que celles que les bornes et les contraintes qu'une législation Republicaine foisonnante peut étouffer (Quentin Skinner 2009).

Dans le premier cas la liberté consiste à détenir la souveraineté, dans le second cas dans l'absence de contraintes. On voit bien que selon l'importance que l'on donne à ces deux conceptions, on aura une vision différente de l'impôt. L'affirmation de la « liberté souveraineté » conduit à des institutions démocratiques et Republicaines les plus proches possible des régimes

de Souveraineté populaire. Le consentement à l'impôt fait de celui-ci l'outil de cette liberté souveraine. L'impôt, matière législative par excellence, doit être instauré, assis, contrôlé, recouvré à travers des garanties institutionnelles formelles et procédurales très développées. Mais, à condition de se conformer à ces règles, il peut se développer très largement dans ses formes, dans son poids, dans ses objectifs, comme un outil non seulement d'alimentation des finances publiques mais aussi des diverses politiques publiques. À l'opposé, la « liberté absence de contraintes » conduit à la limitation de l'impôt qui, par essence, s'oppose à la liberté. Cela donne le libéralisme et même sa forme la plus extrême le libertarisme. Celui-ci combat l'État dans son principe même de souveraineté comme contraire à la liberté de l'individu et, bien sûr, il écarte toute contrainte donc tout impôt.

La thèse de Proudhon se rattache à la conception de la liberté comme absence de contraintes. Cette thèse est incarnée aujourd'hui par la culture américaine et la rhétorique anti-étatiste de longue lignée des libéraux et libertariens qui ont dominé la pensée politique et économique des États-Unis. Dans son ouvrage, « Américain Taxation, Américain slavery », Einhorn cherche dans le poids de l'esclavage des racines à la force de ce courant. Plus simplement, depuis la « Boston tea party » de 1773 la rhétorique antifiscale tire sa légitimité dans l'idée que la liberté se conquiert contre l'impôt.

Pour Proudhon, l'apport de la période révolutionnaire et du « droit moderne » selon son expression est d'avoir mis sur le même plan l'État et l'individu alors qu'auparavant ce dernier était subordonné au premier. La Révolution n'a pas supprimé l'État mais « de l'ancienne société à la nouvelle, le rapport entre l'homme et l'État est donc inversé. Non seulement la liberté traite avec l'État de puissance à puissance, d'échangiste à échangiste mais ce qu'elle lui livre du sien et qui formait autrefois la partie la plus considérable de son avoir, maintenant est ou doit être moindre »⁷. Et il continue, pour en arriver à l'impôt « l'État, enfin, jusqu'alors souverain absolu est balancé par une puissance rivale, la liberté avec laquelle il devra désormais entrer en compte perpétuel. L'intermédiaire ou l'instrument de cette transaction sans fin entre la liberté et l'État est le fisc, autrement dit l'impôt ».

Ainsi cet État doit s'abstenir de tout ce qui ne requiert pas absolument son initiative afin de laisser la charge la plus vaste à la liberté individuelle. En effet, l'impôt est par nature contraire à la liberté « On ne peut pas après nous avoir déclarés libres, après nous avoir invités à travailler, nous garantissant la propriété et la disposition de notre produit, nous imposer des conditions de vente, de louage et d'échange qui annulent notre initiative et se résolvent en une confiscation des fruits de notre industrie et de nos héritages »⁸. Dans cette perspective, tout impôt est mauvais en soi ; « injustifiable du point de vue de la justice, de l'économie politique et en contradiction permanente avec les principes qui, selon le droit moderne, sont censés régir la matière »⁹.

⁷ Page 260

⁸ Page 217

⁹ Page 157

Cette position radicale se fonde sur une analyse historique qui assimile l'impôt à un tribut et en fait un substitut à l'esclavage ou au servage. L'affranchissement des serfs de Philippe le Bel à Louis XI a, selon lui, pour objectif d'augmenter les sujets fiscaux : « affranchi du seigneur, le paysan devient sujet direct du roi et par conséquent soumis à l'impôt ».

Le fait que la nation se soit substituée au roi pour avoir le droit d'imposer ne fait qu'accroître le problème au lieu de le résoudre. En effet, la « machine représentative » lui paraît la plus sûre et la plus expéditive pour « soutirer la richesse d'une nation sans la faire crier ». Il précise ainsi sa pensée : « les gouvernements les plus constitutionnels, les plus parlementaires créent de nouveaux impôts haut la main, en inventant de nouveaux, empruntent par-dessus le marché ». Il se réfère à Mirabeau père (« demandons nous qui a le droit d'imposer des impôts ; comme on avait jadis répondu : le roi, on répond aujourd'hui avec le Marquis de Mirabeau : c'est la nation »)

Dès le milieu du dix-huitième siècle, Victor Riqueti de Mirabeau, dont le fils se rendra célèbre durant la période révolutionnaire, avait osé poser les bases d'une théorie moderne de l'impôt avec pour fondement la liberté souveraineté : « ce qui est vrai, c'est que tous les individus sans exception, doivent être soumis à l'impôt : « Les impôts contre lesquels les esprits superficiels ou mécontents sont toujours prêts à déclamer, sont inséparables de l'état de société et même essentiels à sa perfection, qui ne viendra jamais que de leur meilleure assiette et d'une répartition plus égale ». (Esprit de Mirabeau 1804).

La théorie de l'impôt basée sur la liberté « souveraineté » est aussi confortée par « a contrario » du fait de l'attitude de la monarchie française. Tocqueville (*L'Ancien Régime et la Révolution - 1856*) montre comment le « germe de presque tous les vices et de presque tous les abus qui ont travaillé l'ancien régime et ont fini par causer violemment sa mort » est le comportement de Charles VII qui, voulant entreprendre « pour la première fois de lever des taxes de sa propre autorité, il comprit qu'il fallait d'abord en choisir une qui ne parût pas frapper directement sur les nobles ; car ceux-ci, qui formaient alors pour la royauté de classe rivale et dangereuse n'eussent jamais souffert une nouveauté qui leur eût été si préjudiciable ; il fit donc choix d'un impôt dont ils étaient exempts ; il prit la taille ». En effet les nobles, en contrepartie de leur service militaire gratuit, étaient exemptés de la taille, impôt restreint et principalement local, souligne Tocqueville. Mais le produit de taxes si mal réparti avait des limites et en refusant de convoquer les États généraux, afin de rechercher l'assentiment des forces vives à un élargissement des assiettes, la royauté se trouvait dans une impasse. On sait quelle explosion elle provoqua quand elle se résolut à essayer d'en sortir en 1789. En refusant l'amorce d'une souveraineté au moins partagée avec les forces vives du peuple pour déterminer les impôts, la monarchie se privait de ressources fiscales à la hauteur de ses besoins. En voulant augmenter la pression fiscale sans concéder plus de liberté, elle créait une tension qui a provoqué une rupture brutale. Très clairement, la déclaration des droits de l'homme et du citoyen lie la liberté souveraineté qu'elle instaure et le consentement à l'impôt.

Mais le marquis de Mirabeau avait également compris que l'impôt pouvait seul, à condition d'être consenti, donner des

ressources à la hauteur des besoins des États. Il définit ainsi les limites de l'État domanial moderne, non plus celui qui obligeait le roi à « vivre du sien » mais celui que les pays socialistes totalitaires allaient mettre en place et que Goldechied avait défini et auquel Schumpeter opposait l'État fiscal¹⁰. Il explique que le souverain a le choix entre les impôts et les monopoles « c'est-à-dire qu'il peut s'approprier une partie des productions ... se saisir de certaines données, les produire, les manufacturer, les vendre, pour son compte, et au moyen du gain ... se ménager un revenu ... ». Cette situation toutefois aboutit selon lui à stériliser l'initiative et à détruire les profits que peut générer l'activité humaine. Cela signifie que pour Victor Riqueti de Mirabeau, et cela se retrouve également chez Montesquieu, il existe une borne implicite à l'extension de l'impôt c'est la transformation de l'État fiscal en État domanial. À partir du moment où le prélèvement fiscal dépasse une certaine limite, il ne matérialise plus la frontière entre liberté collective et liberté individuelle, il marginalise tellement la liberté individuelle que l'impôt pourrait changer de substance, ne plus être un prélèvement sur l'activité privée mais une appropriation de la production. Cette limite quantitative de transsubstantiation qui fait changer de nature le concept n'a jamais été concrètement observée. Elle ne peut malheureusement pas être fixée expérimentalement comme la température qui transforme l'eau en vapeur mais sa détermination fournit un excellent champ de recherches ! Une décision récente du Conseil constitutionnel (29 décembre 2012, loi de finances pour 2013, n° 2012-662 DC) montre l'actualité du débat. Comme l'écrit Christophe de La Martinière¹¹ : « Jusqu'à présent, en France, l'impôt confiscatoire était au droit fiscal ce que le loup-garou représentait dans l'éducation de jadis : si nombre d'enfants en furent menacés, aucun ne l'avait aperçu. ». Dans cette décision, le Conseil ne censure pas la loi en se fondant sur le caractère confiscatoire de l'impôt, mais à raison du principe d'égalité devant les charges publiques. Cependant, les deux concepts sont très proches : dès lors que l'impôt fait peser une charge excessive sur certains contribuables, il rompt l'égalité de sacrifice que tous doivent consentir. Alors que jusque là, le Conseil raisonnait impôt par impôt, il considère, dans cette décision, le cumul des différentes impositions pour mesurer le caractère excessif représenté par ce total. Les exégètes ont ainsi pu en inférer qu'en montant vers le seuil de 70 %, on s'approche du niveau de transmutation en impôt confiscatoire.

Avec une grande prescience sur le rôle de l'État, Clémence-Auguste Royer nous livre une définition de l'impôt qui allie les références à sa nature et à ses finalités et fournira la base du paradigme réconciliant l'impôt et la liberté. Les éléments les plus novateurs et au contenu le plus heuristiques sont ceux relatifs aux finalités de l'impôt. La finalité immédiate de l'impôt est de couvrir les services reçus de la collectivité mais avec une vision large qui inclut la possibilité de financer des investissements qui seront utiles aux générations futures mais aussi de couvrir le service des emprunts réalisés antérieurement pour des investissements. L'impôt n'est donc pas simplement le prix

¹⁰ (17) *Impérialisme et classes sociales*, Les Editions de Minuit, 1972, Troisième partie, p. 231-282.

¹¹ Revue « Constitutions N°1-2013 » Dalloz

de revient des « frais généraux » de la société, il peut couvrir tous les services de la participation sociale. Mais surtout l'impôt a une meta-finalité, maintenir et développer le degré de civilisation dans la société.

Clémence-Auguste Royer sait que le développement des libertés, des droits de l'homme, de l'éducation, de la culture, de la recherche, de la santé, de la protection sociale, tous éléments qui définissent un degré de civilisation, nécessitent des politiques publiques adaptées et des financements publics. L'impôt n'est pas seulement le « pizzo » maffieux payé à des protecteurs contre l'insécurité publique, c'est l'investissement qui développe le fonds social. Elle peut conclure alors que rien n'est plus juste que l'impôt et rien n'est plus nécessaire, à condition que son assiette soit équitable et que les dépenses financées soient irréprochables. Alors que Proudhon refusait à l'impôt un changement de nature du fait du transfert de souveraineté, Clémence-Auguste Royer souligne au contraire ce changement de nature : « Quand un peuple souverain s'impose lui-même et s'administre par les mains d'agents qu'il choisit, l'impôt n'est plus sujet à la même définition que lorsqu'il est décrété par un prince héréditaire, imposé lui-même à la nation, ou par une caste dominatrice qui décide de son sort sans la consulter ».

Mais, cette transmutation qui fait de l'impôt l'outil de la liberté, le garant des libertés (droits libertés) et le levier des droits de l'homme les plus concrets (droit créance) n'est possible que si les deux conditions précitées : justice de l'assiette et légitimité des dépenses sont réunies. De ce fait, peu importe le niveau du prélèvement fiscal. Les impôts les meilleurs ne sont pas les plus bas mais les mieux employés. Elle insiste « Ce qui ruine un peuple ce sont plutôt les abus qui se glissent dans la gestion de son revenu que le poids des contributions qu'il supporte ». Les prélèvements obligatoires n'appauvrissent pas les individus, ils sont la contrepartie de services et transferts que reçoivent ces individus (c'est aussi l'optique du rapport Siglitz qui vise à intégrer dans le PIB les « imputations »). Les prélèvements obligatoires ne limitent pas la liberté, ils transforment la matière des libertés offertes à l'individu et au total ouvrent de nouveaux espaces à ces libertés.

Cette idée est présente également chez d'autres contemporains, Esquirou de Parieu¹², dans son traité des impôts de 1862 reconnaît que « envisagées en elles-mêmes les taxes ne paraissent assujetties à aucune autre limite que celles qui sont marquées d'un côté par les besoins variables d'une nation et de l'autre par la qualité du revenu ou du capital imposable appartenant à ce même peuple ». Il cite un publiciste allemand « Hoffmann » (Die Lehre von den Steuern p. 33) qui a été jusqu'à dire qu'un gouvernement a, de manière presque indéfinie, le devoir de dépenser ce qui, par les institutions auxquelles il l'affecte, doit profiter plus au bien général que ne le pourraient faire les mêmes fonds dans les mains des particuliers.

* * *

Il est particulièrement remarquable qu'à travers ce concours de l'impôt du canton de Vaud, se soient dévoilés au milieu du XIX^e siècle les débats fondamentaux qui ont ressurgi récemment dans l'actualité avec la même vigueur et la même fraîcheur : la question de la définition de l'impôt que l'on redécouvre avec le concept englobant de prélèvements obligatoires et l'interrogation sur la légitimité de maintenir les différences de régime juridique entre impôts et cotisations ; la question des limites de la progressivité posée à travers le débat sur la taxe à 75 %, débat qui touche aussi aux limites du pouvoir d'imposer. Cette interrogation est liée au fait de savoir où doit s'arrêter le territoire de la dépense collective par rapport à l'autonomie individuelle de façon à ne pas dissoudre totalement la liberté individuelle ? Les modèles sociaux (au sens direct de systèmes de protection sociale mais aussi au sens large de contrat social) sont bâtis autour de la réponse à cette question. Or la crise des dettes publiques remet en question ces équilibres : la France hésite entre le maintien d'un schéma républicain de prestations universelles et l'évolution vers le schéma libéral « à l'américaine » qui réserve une protection collective minimale aux plus démunis. Toutes ces questions fondamentales, avec la diversité des réponses possibles sont abordées dans les thèses exposées au congrès et au concours de l'impôt de 1860. Les convoquer dans l'actualité ne peut que contribuer à nous éclairer face aux choix difficiles qui nous attendent. ■

¹² Vice président du Conseil d'État.

Jérôme GERMAIN

Maître de conférences en droit public

Faculté de droit de Metz, Membre de l'IRENEE, Université de Lorraine

Associé à l'IMH, Toulouse I Capitole

La faible garantie de la règle européenne d'équilibre structurel des finances nationales

La crise de l'euro a contraint les États membres à renforcer leur discipline budgétaire afin de rassurer les marchés. Ce renforcement de la discipline budgétaire consiste à limiter les déficits en durcissant le respect de certains plafonds apparus depuis la création de l'Union économique et monétaire (UEM) par le Traité de Maastricht en 1992. Nous nous proposons ici d'analyser la nouvelle garantie de la règle européenne d'équilibre structurel des finances nationales qui vient compléter depuis le 1^{er} mars 2013 les limitations déjà existantes du déficit et de l'endettement publics.

Le Conseil européen d'Amsterdam, en 1997, a complété les critères de Maastricht en prévoyant un Pacte de stabilité et de croissance (PSC). Il impose des mécanismes de surveillance des positions budgétaires des États membres de l'UEM par la Commission européenne ainsi qu'une procédure de sanction pour déficit excessif (PDE) décidée par le Conseil de l'Union sur proposition de la Commission. En raison de l'entrée dans la troisième phase de l'UEM, l'article 3-2-a du règlement 1466/97 du 7 juillet 1997 déduit alors de l'article 104 § 1 TCE (« Les États membres évitent les déficits publics excessifs ») l'objectif à moyen terme d'équilibre des positions budgétaires nationales.

En 2005, la PDE a été assouplie à la demande de l'Allemagne et de la France alors en déficits excessifs. La situation des États est dorénavant appréciée en prenant en compte les circonstances particulières (récession économique, aide au développement, reconstruction de l'ancienne RDA...). Lors de cette réforme du PSC, une règle d'équilibre structurel est alors introduite afin de préciser le critère des 3% de déficit public et de renforcer l'objectif d'équilibre des positions budgétaires nationales. Il est considéré atteint en-dessous de 1 % du PIB. À la différence du déficit effectif, le déficit structurel est calculé en dehors des efforts anti-cycliques. Un tel plafond permet donc d'éviter les effets procycliques.

Face à la crise de l'euro, le contrôle du respect des critères financiers que les États membres s'étaient engagés à respecter depuis le Traité de Maastricht et le PSC a paru largement insuffisant. Les États membres ont ainsi été conduits au printemps 2010 à créer le Mécanisme européen de stabilité financière (MESF) et le Fonds européen de stabilité financière (FESF). Le Conseil européen des 28-29 octobre 2010 a peu après

décidé l'instauration d'un mécanisme européen de stabilité permanent de gestion de crise, le MES, destiné à prendre la suite du MESF et du FESF.

Dans ce contexte, le *Six-Pack*, en novembre 2011, a eu en matière financière pour principaux objectifs de renforcer le dialogue budgétaire entre les États et la Commission et de faciliter la sanction des déficits excessifs¹. Le *Two-Pack* est quant à lui composé de deux règlements européens qui devraient compléter ce dispositif après leur adoption².

¹ Le *Six-Pack* comporte le règlement (UE) n° 1173/2011 du Parlement européen et du Conseil du 16 novembre 2011 sur la mise en oeuvre efficace de la surveillance budgétaire dans la zone euro, le règlement (UE) n° 1175/2011 du Parlement européen et du Conseil du 16 novembre 2011 modifiant le règlement (CE) n° 1466/97 du Conseil relatif au renforcement de la surveillance des positions budgétaires ainsi que de la surveillance et de la coordination des politiques économiques, le règlement (UE) n° 1177/2011 du Conseil du 8 novembre 2011 modifiant le règlement (CE) n° 1467/97 visant à accélérer et à clarifier la mise en oeuvre de la procédure concernant les déficits excessifs, le règlement (UE) n° 1174/2011 du Parlement européen et du Conseil du 16 novembre 2011 établissant des mesures d'exécution en vue de remédier aux déséquilibres macroéconomiques excessifs dans la zone euro et le règlement (UE) n° 1176/2011 du Parlement européen et du Conseil du 16 novembre 2011 sur la prévention et la correction des déséquilibres macroéconomiques ainsi que la directive 2011/85/UE du Conseil du 8 novembre 2011 sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des États membres.

² Il s'agit, d'une part, du projet de règlement relatif au renforcement de la surveillance économique et budgétaire des États membres connaissant ou risquant de connaître de sérieuses difficultés du point de vue de leur stabilité financière au sein de la zone euro et, d'autre part, du projet de règlement établissant des dispositions communes pour le suivi et l'évaluation des projets de plan budgétaire et pour la correction des déficits excessifs des États membres de la zone euro. Le premier règlement tend à renforcer le contrôle sur les pays de la zone euro en difficulté financière, le second, à rapprocher les procédures budgétaires nationales et à permettre à la Commission de se prononcer sur les projets nationaux de décisions budgétaires. Ces deux règlements ont tout d'abord été proposés par la Commission européenne le 23 novembre 2011, puis approuvés par le Conseil de l'Union le 21 février 2012 et amendés par le Parlement européen le 13 juin 2012. Les euro-députés ont ajouté au second règlement un chapitre III « suivi et évaluation des projets de plan budgétaire ». Il est consacré à la gestion de la dette et prévoit entre autre la création à terme « d'obligations de stabilité de la zone euro » (euro-bons) et des « project-bonds » ainsi qu'une certaine mutualisation des dettes souveraines par la mise en place d'un fonds de rédemption appelé Fonds européen d'amortissement. Face à tant d'audace, on comprend les résistances du Conseil de l'Union qui juge ce chapitre trop général et trop politique. Le durcissement à 0,5% du PIB de la règle d'équilibre structurel, en revanche, a été abandonnée dans le *Two-Pack* en raison de son adoption par la voie du Traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance de l'UEM.

Le Pacte budgétaire européen contenu dans le Traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance (TSCG) au sein de l'UEM, signé le 2 mars 2012 à Bruxelles, constitue une nouvelle étape dans le renforcement du PSC face à la crise de l'euro. Il contribue à la restructuration de la discipline budgétaire parmi les États membres. Si le TSCG est un traité intergouvernemental et ne fait pas encore partie du droit de l'Union européenne, il vient renforcer le respect des limitations de déficits découlant de l'UEM. Le TSCG a été demandé par l'Allemagne en contrepartie de son aide aux États risquant le défaut de paiement. Seuls les États ayant correctement transposé ce traité pourront bénéficier de l'aide du MES. Le TSCG interdit aux États signataires de dépasser un objectif à moyen terme (l'OMT) situé en-dessous d'un déficit structurel de 0,5 % du PIB. En revanche, lorsque la dette souveraine cumulée demeure inférieure à 60 % du PIB, un déficit structurel de 1 % est, comme auparavant, admis. Les États signataires doivent s'engager rapidement sur une trajectoire de réduction des déficits publics afin d'atteindre en quelques années leur OMT. Le déclenchement d'un mécanisme de correction automatique en cas de dérapage par rapport à l'OMT doit être garanti par l'intervention au niveau national d'institutions indépendantes. La correcte introduction des stipulations du TSCG en droit national doit être vérifiée par la CJUE et une amende pouvant aller jusqu'à 0,1 % du PIB est prévue en cas de non conformité après une première condamnation. L'intervention de la CJUE devra se limiter à constater la bonne transposition du TSCG et ne pourra pas s'aventurer au-delà.

Cette nouvelle garantie de la règle européenne d'équilibre structurel des finances nationales prend place dans un système de contraintes des pouvoirs budgétaires nationaux qui lui préexiste mais qu'elle renforce. Symétriquement, l'ensemble des mécanismes de discipline budgétaire déjà en place contribue à son respect. L'effectivité de cette règle d'équilibre structurel est ainsi tout d'abord indirectement assurée par l'évitement en amont des déficits excessifs. Cet évitement en amont des déficits excessifs est lui-même essentiellement poursuivi à travers la mise en place d'un semestre européen et d'une procédure de redressement des déséquilibres macro-économiques excessifs. La règle européenne d'équilibre structurel est ensuite garantie par des contrôles nationaux et, d'une certaine façon, par les contrôles européens. Les contrôles nationaux constituent le seul instrument de la discipline budgétaire visant spécifiquement le respect de la règle d'équilibre structurel. Actuellement, ces contrôles se répartissent en France en un contrôle consultatif de fond mené par le Haut-Conseil des Finances Publiques (HCFP) et un contrôle de la sincérité et de la procédure exercé par le Conseil constitutionnel. Au niveau européen, l'évolution des dispositions apportées par le *Six-Pack* permet aujourd'hui de distinguer la PDE en cas de déficit public excessif, d'une part, et, d'autre part, la PDE en cas d'endettement public excessif. Ces procédures européennes n'ont pas pour objet principal la protection de la règle d'équilibre structurel, celle-ci n'étant qu'un élément d'appréciation des situations de déficit public excessif.

Cette nouvelle règle d'équilibre structurel ne doit être confondue ni avec la règle d'or, ni avec le frein à l'endettement. La règle d'or qui vaut en France pour les collectivités territoriales et les établissements publics restreint le niveau d'endettement à celui

de l'investissement, c'est à dire les dépenses censées produire des richesses, afin de partager les coûts entre les générations présentes et futures. Le frein à l'endettement, comme par exemple en Allemagne, borne, quant à lui, le déficit structurel à un pourcentage du PIB afin de rendre obligatoire le désendettement à partir d'un certain niveau³.

Au-delà de la règle européenne d'équilibre structurel apparu lors de la révision du PSC de 2005, le principe d'équilibre budgétaire était déjà consacré dans notre droit positif, non seulement à travers la forme peu contraignante d'un objectif constitutionnel d'équilibre des comptes publics⁴, mais aussi à travers la forme, très indéterminée, que lui confère la LOLF pour les finances étatiques⁵. En plus de concerner l'ensemble des finances nationales, à l'instar de l'objectif constitutionnel d'équilibre des comptes publics, et pas seulement celles de l'État, comme le principe lolfien, la règle européenne d'équilibre structurel se distingue en fixant clairement une limite à respecter égale à ou proche de l'équilibre structurel. Le durcissement de la règle européenne d'équilibre structurel des finances nationales en 2012 ajoute un degré supplémentaire

³ Cette révision de 2009 s'inspirait de la révision de l'article 126 de la Constitution fédérale suisse de 2000. Les articles 109 et 115 de la Loi fondamentale allemande prévoient que le déficit structurel annuel de l'État fédéral ne pourra plus dépasser 0,35% du PIB en Allemagne à partir de 2016 et qu'une obligation de réduction du déficit structurel accumulée devra être contrôlée par le juge constitutionnel à partir de 1,5% du PIB. À partir de 2020, les États fédérés ne pourront plus recourir qu'au déficit conjoncturel. Des dérogations en cas de circonstances exceptionnelles doivent permettre de tempérer ces limitations : Voir J. Germain, « Le frein à l'endettement en Allemagne », in *Revue gestion et finances publiques*, n° 12, 2012, p. 23 sq..

⁴ Si la règle européenne d'équilibre structurel trouve initialement son origine dans le droit européen, elle bénéficie cependant aussi d'assises dans la Constitution en France. Son article 34 avant-dernier alinéa prévoit en effet depuis 2008 un objectif d'équilibre des comptes publics qui sert de fondement à la loi organique relative à la programmation et la gouvernance des finances publiques (LOPFP) ainsi qu'aux lois de programmation des finances publiques (LPFP) et à l'OMT qu'elles définissent. L'objectif constitutionnel d'équilibre des comptes publics est peu contraignant. Il ne fixe ni une limite temporelle, ni un seuil chiffré à partir duquel l'équilibre serait considéré atteint et que le législateur financier devrait respecter. Peut-être empêche-t-il la Majorité au pouvoir de mener une politique tournant délibérément le dos (y compris subrepticement) à l'objectif d'équilibre financier ?

⁵ Sous l'empire de l'ordonnance organique (OLO) du 2 janvier 1959, le droit français ne connaissait qu'un équilibre économique et financier à partir duquel étaient autorisées les charges et les ressources de l'État lors du vote de la loi de finances (article 1^{er} OLO). Cette approche de l'équilibre s'inscrivait dans une longue tradition qui circonscrit l'équilibre budgétaire à l'ordre du discours politique sans lui reconnaître la force contraignante d'une norme juridique (voir L. Tallineau (sd.), *L'équilibre budgétaire*, Economica, 1994). Le Conseil constitutionnel avait tout de même dérivé de ce principe d'équilibre économique et financier l'obligation pour le Parlement d'adopter la première partie de la loi de finances (LF) avant la seconde (DC 79-110 du 24 décembre 1979 relative à la loi de finances pour 1980). Avec la LOLF du 1^{er} août 2001 a été consacré pour la première fois dans notre droit national le principe d'équilibre budgétaire (article 1^{er} LOLF). Cet équilibre doit être cependant compris moins comme une égalité entre les recettes et les dépenses que comme un rapport entre elles (voir M. Lascombe et X. Vandendriessche, *Finances publiques*, Dalloz, 2003, p. 80 sq. et A. Pariente, « L'équilibre budgétaire : un principe juridique insaisissable ? », in *RFPF*, n° 112, 2010, p. 163 sq.). Outre la justification de certaines annulations de crédits en cours d'exécution (article 14 LOLF), ce principe joue surtout un rôle dans la construction du tableau d'équilibre (article 34 I 7^o LOLF). Voir Ch. Waline, « Un principe ancré dans l'histoire constitutionnelle et financière », in *RFPF*, n° 117, 2012, p. 21 sq. et J-A Benoit, *Les normes constitutionnelles financières en droit français de 1789 à nos jours*, Lgdj, 2010 ainsi que l'annexe de la LPFP pour 2011-14 relative aux normes de fond en finances publiques. Pour l'équilibre en matière de loi de financement de la sécurité sociale (LFSS), voir É. Douat et X. Badin, *Finances publiques*, Puf, 2006, pp. 344-346.

de contrainte à cette règle. Même si le Parlement et le pouvoir constituant ne peuvent être empêchés d'y déroger, un contrôle national permettra d'établir si le pays se conforme au nouveau plafond. En effet, la règle européenne d'équilibre structurel doit être précisée en droit interne par un OMT dénué de valeur supra-législative. Cette règle est cependant contraignante pour le gouvernement dans la préparation des projets de lois financières⁶.

Le nouveau gouvernement, contrairement au précédent, ne souhaite pas que la règle d'équilibre, par le biais de sa constitutionnalisation ou de son inscription dans une autre norme de niveau supra-législatif, ne vienne brider les pouvoirs budgétaires du Parlement et l'autonomie de la Majorité. Parce qu'il n'accepte la règle d'équilibre structurel que comme une nécessité provisoire en raison de l'urgence à juguler les déficits, il ne veut pas lui reconnaître plus que la force d'une auto-contrainte. L'actuel gouvernement considère à juste titre que la Constitution doit être ouverte vis-à-vis des alternances politiques : elle ne doit pas prescrire la politique à mener en préconisant certaines orientations budgétaires. Mais justement, cette règle d'équilibre ne conduit pas à renoncer à tout interventionisme économique ou social ou bien à se soumettre à une quelconque orthodoxie libérale. D'une part, en ne portant que sur le déficit structurel, elle laisse ouvert la possibilité de recourir au déficit conjoncturel, dans le cadre de déficits publics limités à 3 % et d'un endettement public plafonné à 60 % du PIB. D'autre part, elle prévoit elle-même sa propre suspension en cas de période exceptionnelle.

C'est pourquoi il nous semble que cette règle européenne d'équilibre structurel ne prédétermine aucun contenu particulier de politique budgétaire. Elle interdit simplement certaines formes de mauvaises politiques. Elle proscriit certains comportements laxistes ou irresponsables ainsi que certaines dérives et atermoiements. Si une Constitution doit être neutre programmatiquement, elle n'a pas à l'être déontologiquement. Qu'elle doive permettre à la Majorité issue des urnes d'appliquer son programme, n'empêche pas l'interdiction de pratiques dommageables. Donner à la Majorité les moyens de tenir ses promesses électorales ne signifie pas renoncer à la régulation et la réglementation de l'exercice du mandat des représentants du peuple souverain. La Constitution doit protéger le souverain, y compris contre le Parlement. Cette rationalisation de la Majorité est multiforme⁷. La constitutionnalisation des droits fondamentaux et l'instauration d'une justice constitutionnelle protègent les citoyens contre l'arbitraire politique, y compris

⁶ M. Lascombe, « La nouvelle gouvernance financière », in *AJDA*, 2013, p. 228.

⁷ Cette rationalisation de la Majorité possède comme corrolaire que cette protection du souverain ne soit pas une protection contre le souverain. Cela implique que le souverain participe activement (et ne se contente pas seulement de consentir) lors de l'exercice du pouvoir constituant. Les procédures de révision de la Constitution de 1958 (qu'elles soient textuelles comme celles de l'article 89 ou plus discutables comme celles de l'article 11) paraissent à cet égard insatisfaisantes puisqu'elles limitent la participation du souverain à une acceptation. Cette acceptation est certes directe en cas de referendum de l'article 89 ou de l'article 11 mais indirect en cas de ratification par le Congrès. Pour s'assurer que la protection par la Constitution du peuple souverain contre la Majorité élue ne s'opère pas contre la volonté du souverain, la place du souverain devrait être définie de manière plus active dans la procédure de révision. On pense ici à l'exemple suisse qui associe souveraineté et possibilité de déclencher une révision constitutionnelle. À ce titre, une pétition peut, par exemple, demander au Parlement de préparer et de présenter au référendum une révision conforme aux grandes lignes qu'elle fixe.

lorsqu'il procède d'une loi votée par une assemblée démocratiquement élue. Parallèlement, la règle d'équilibre structurel protège les finances privées et l'économie du pays d'un certain laisser-aller en matière budgétaire.

Dans cette perspective, la transposition française de la règle d'équilibre du TSCG semble particulièrement peu exigeante. Cette retenue s'explique cependant aussi par le fait que le TSCG propose lui-même un compromis peu satisfaisant entre fédéralisme budgétaire et souveraineté démocratique. Il place dans un rapport d'antagonisme le renforcement de l'intégration des politiques budgétaires des États membres et le respect des pouvoirs budgétaires des représentations nationales. Cette contradiction mal assumée l'empêche de prévoir plus clairement la limitation des pouvoirs budgétaires du Parlement par une norme respectant ses pouvoirs parce qu'adoptée par lui mais s'imposant aux lois financières qu'il vote chaque année.

Le dépassement de cette contradiction entre la fédéralisation des politiques budgétaires et la défense des prérogatives parlementaires ne peut s'opérer, à notre sens, que par une plus grande association des Parlements nationaux aux procédures européennes relatives aux finances des États membres. L'article 13 TSCG ouvre à cet égard des possibilités dont l'actualisation pourrait renforcer la légitimité d'une plus grande intégration européenne des finances nationales. Une Conférence budgétaire interparlementaire européenne et nationale devrait être formée afin d'améliorer l'information des parlementaires nationaux et européens dans le domaine du PSC⁸. Peut-être faudrait-il aller plus loin et songer à une participation de la Conférence budgétaire interparlementaire à la PDE ? La PDE ne concernant ni la préparation du budget, ni la conduite des relations internationales, le rôle actuel des gouvernements dans cette procédure ronge de façon excessive les prérogatives parlementaires. Au vu de l'importance historique et politique des pouvoirs budgétaires des Parlements, la Conférence budgétaire interparlementaire semble appeler à jouer un rôle toujours plus décisionnel dans la PDE. Le développement du contrôle de l'observance d'un équilibre structurel approché par les États membres s'en trouverait sans doute facilité.

En conséquent, nous regretterons que la règle européenne d'équilibre structurel ne soient pas protégée de façon plus contraignante. Elle est certes rendue mieux compatible avec les souverainetés nationales par le fait que sa garantie intervient suffisamment tôt. Cette garantie prend la forme d'un évitement en amont puis d'un redressement suffisamment précoce des déficits excessifs. Dans les deux cas, le respect de la règle européenne d'équilibre structurel n'est en rien assuré. L'évitement d'un déséquilibre structurel demeure incertain (I), son redressement, insuffisant (II).

I. L'évitement incertain d'un déséquilibre structurel des finances nationales

La règle européenne d'équilibre structurel des finances nationales est garantie en amont, tout d'abord, par la prévention des déficits excessifs à travers l'encadrement de la préparation nationale des lois financières (A) et, ensuite, à travers la répression des déséquilibres macroéconomiques excessifs (B).

⁸ É. Guigou, *Rapport d'information sur le TSCG*, Assemblée nationale, 26 septembre 2012, p. 96 sq.

Bien qu'elle permette aux instances européennes de rappeler aux États leurs obligations en terme de déficit structurel, cette prévention n'est pas une assurance sans faille.

A. Le resserrement de l'encadrement européen de la préparation des décisions budgétaires nationales

Le *Six-Pack* a renforcé le semestre européen, c'est-à-dire l'encadrement européen de la préparation nationale des décisions budgétaires, avant la discussion des projets de loi de finances et de financement de la Sécurité sociale devant le Parlement (1). Le *Two-Pack* devrait étendre le semestre européen à l'obligation de présenter les projets de LF et les projets de LFSS à la Commission européenne et à la possibilité pour cette dernière de donner son avis et de proposer des améliorations à ces projets de lois financières (2).

1. L'apport du Six-Pack à la préparation des budgets nationaux

Le *Six-Pack* consacre un semestre européen. Fin novembre, la Commission européenne publie son Examen annuel de la croissance. En mars, le Conseil identifie les Principaux défis économiques de l'Union et de la zone euro et définit les Orientations stratégiques pour les politiques économiques. Le Programme de stabilité ainsi que les Programmes nationaux de réforme concourant à la Stratégie Europe 2020 doivent dorénavant être transmis à la Commission avant le 30 avril et non plus à la fin de l'année. Début juin, la Commission présente son avis et ses recommandations sur les Programmes nationaux. Ils sont adoptés par le Conseil en juillet après approbation du Conseil européen⁹. Comme on le voit, la comparaison entre les budgets nationaux se trouve facilitée et le gouvernement est soumis à une obligation de justification plus ardente en cas de désaccord avec la Commission. Aucune contrainte ne le force cependant à respecter à ce stade le cadre européen.

2. Le projet de renforcement par le Two-Pack

S'il était adopté en l'état, le *Two-Pack* renforcerait la pression psychologique pesant sur les États membres afin de respecter les recommandations de la Commission.

Tout d'abord, le *Two-Pack* ajouterait deux étapes en automne au semestre européen. D'une part, les projets de Plans budgétaires¹⁰ devront être déposés auprès de la Commission européenne avant le 15 octobre. (Le dépôt au Parlement français des projets de LF et de LFSS a de toute façon déjà lieu avant le 15 octobre.) En cas de manquement au PSC, la Commission pourra, dans les 15 jours, demander une révision des projets de Plan budgétaire (sauf opposition du Conseil de l'Union à la majorité qualifiée inversée.) D'autre part, si la demande de révision émise par la Commission demeure insuffisamment suivie par les autorités nationales, alors la Commission et l'Eurogroupe pourront rendre un avis avant le 30 novembre. Cet avis pourra être présenté au Parlement national à sa

⁹ Ch. Caresche, *Rapport d'information sur le projet de loi de ratification du traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance au sein de l'UEM*, Assemblée nationale, 25 septembre 2012, p. 32 sq.

¹⁰ Ces projets de Plans budgétaires, qui ressemblent à une traduction du concept allemand de loi de finances (*Haushaltsplan*), semblent équivalents aux projets de lois budgétaires dont parle aussi le texte et qui désignent les projets de LF et de LFSS. En effet, les lois en question n'autorisent que des budgets prévisionnels et non définitifs. Dans ces projets de Plans budgétaires doivent être présentés par ailleurs de façon très détaillées les mesures dont l'incidence est supérieure à 0,1% du PIB.

demande. Cette participation de la Commission à la construction des budgets nationaux semble aller plus loin que dans la plupart des États fédéraux.

Le *Two-Pack* devrait ensuite rapprocher les calendriers budgétaires des États membres. Au plus tard le 15 avril devra être publié, en même temps que le Programme de stabilité, un Plan budgétaire à moyen terme. Ce Plan budgétaire à moyen terme doit être plus précis que Programme de stabilité et correspond sûrement en France à la LPFP.

Par ailleurs, le *Two-Pack* tend à prévoir que les Plans budgétaires à moyen terme et les projets de lois budgétaires doivent s'appuyer sur des prévisions macroéconomiques indépendantes. Ils devront ainsi être fondés sur des prévisions macroéconomiques corroborées par un Conseil budgétaire indépendant.

Une surveillance plus étroite des États membres faisant l'objet d'une PDE serait enfin mise en place par le *Two-Pack*. D'une part, ces États devront présenter à la Commission et au Comité économique et financier un rapport sur l'exécution budgétaire infra-annuelle et préciser l'incidence budgétaire des mesures discrétionnaires décidées. D'autre part, si un État membre ne se conforme pas à ses obligations de réforme structurelle découlant d'un Plan de partenariat budgétaire et économique, approuvé par le Conseil et la Commission, alors la Commission pourra lui adresser des recommandations dans le cadre de la PDE. Il pourra répondre par un rapport sur lequel la Commission émettra des observations. Comme ces recommandations seront adressées dans le cadre de la PDE, le constat de leur non respect débouchera sur des sanctions quasi-automatiques. En dernier lieu, le *Two-Pack* permettra à la Commission de placer sous surveillance renforcée un État en difficulté ou bénéficiant d'une assistance financière internationale. Il sera soumis à des obligations supplémentaires d'information et devra faire adopter par le Conseil à la majorité qualifiée un programme d'ajustement macroéconomique¹¹.

B. L'introduction d'une repression des déséquilibres macroéconomiques

Au-delà de ses aspects budgétaires, le *Six-Pack* prolonge la surveillance des déséquilibres macroéconomiques des États par une procédure inspirée de la PDE. Cette nouvelle procédure pour déséquilibre excessif, prévue par les règlements 1176 et 1174, est encore peu contraignante (2). Elle s'inscrit dans un cadre préexistant (1).

1. Un cadre préexistant

L'environnement économique est lui-même un facteur de soutenabilité des finances nationales et donc un élément d'appréciation de la situation budgétaire des États¹². Dès

¹¹ Un contrôle du *Two-Pack* par le Parlement français semble *a priori* difficile puisque son adoption ne prévoit pas l'intervention des Parlements nationaux. Cependant, une résolution de l'article 88-4 C° permettrait de prendre position sur son contenu. Un contrôle juridictionnel du *Two-Pack* sur le terrain de l'identité constitutionnelle (ou des principes constitutionnels sans équivalent dans l'ordre communautaire) n'est pas non plus totalement à exclure même si cela signifierait l'extension (attendue) aux règlements européens du contrôle des directives par rapport à la Constitution. Voir M. Verpeaux, P. de Montalivet, A. Roblot-Troizier et A. Vidal-Naquet, *Droit constitutionnel*, Puf, 2011, pp. 352, 20 sq. et 363-364.

¹² Ch. Caresche, *Rapport d'information sur le projet de loi de ratification du traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance au sein de l'UEM*, op. cit., p. 42 sq.

janvier, les Grandes orientations de politique économique (GOPE) et les Lignes directrices pour l'emploi (LDE) sont adoptées sur proposition de la Commission par le Conseil de l'Union et le Parlement européen. Les GOPE servent de référence pour établir si la politique économique d'un État membre est dangereuse pour l'UEM et présente un risque de déséquilibres macroéconomiques. La surveillance des déséquilibres macroéconomiques des États s'appuie sur un système d'alerte rapide prenant la forme d'un tableau de bord permettant de suivre l'évolution des principaux indicateurs économiques¹³. Au-delà d'un certain niveau de dépassements des seuils de référence, la Commission doit publier un rapport détaillé sur la situation macroéconomique de l'État concerné.

2. Une procédure encore peu contraignante

La procédure est, pour l'instant, moins automatique que pour la PDE. Elle comporte aussi un volet préventif (a) et un volet correctif (b). Les sanctions ne concernent toutefois que les États de la zone euro. Le Conseil dispose d'une certaine marge d'appréciation puisque chaque étape est décidée à la majorité qualifiée ordinaire. Seule l'amende définitive et le constat d'un refus persistant sont conditionnés par un vote à la majorité qualifiée inversée¹⁴.

a) Le volet préventif

Si la Commission identifie un déséquilibre macroéconomique excessif alors elle peut proposer au Conseil d'adresser une recommandation préventive à l'État défaillant. Cette recommandation est adoptée à la majorité qualifiée ordinaire. En réponse à cette recommandation, l'État doit soumettre un plan correctif d'action et un calendrier de réalisation. Une sanction est possible dès la phase préventive. Si après deux recommandations successives, le plan soumis par l'État est jugé insuffisant alors une amende de 0,1% du PIB peut être votée à la majorité qualifiée ordinaire par le Conseil sur proposition de la Commission.

b) Le volet correctif

En cas de constat d'un déséquilibre macroéconomique excessif et de non conformation aux actions correctives recommandées, la Commission peut proposer au Conseil de décider, à la majorité qualifiée inversée, la constitution par l'État d'un dépôt rémunéré pouvant représenter jusqu'à 1 % de son PIB. En cas de persistance à refuser les recommandations, le dépôt est transformé en amende définitive par une décision du Conseil à la majorité qualifiée inversée sur proposition de la Commission. Là encore, on peut s'interroger sur l'efficacité de ce mécanisme. Il présuppose l'existence de solutions infaillibles pour redresser une économie nationale. Que se passe-t-il si la politique prônée par la Commission aggrave le ralentissement au lieu d'y mettre fin ? Pas plus que le semestre européen, la procédure pour déséquilibre macroéconomique excessif n'assure, même indirectement, le respect de la règle d'équilibre structurel. Qu'en est-il des contrôles nationaux et européens ?

¹³ Par exemple, l'évolution sur 3 ans de la moyenne de la balance des opérations courantes par rapport au PIB, le solde net d'investissements internationaux par rapport au PIB, la variation sur 5 ans des parts de marché des exportations en valeur, la variation sur 3 ans des coûts salariaux unitaires nominaux...

¹⁴ Voir tableau p. 63 in N. Bricq, *Rapport sur le projet de loi de finances rectificative pour 2012*, Sénat, 21 février 2012.

II. Le redressement insuffisant du déséquilibre structurel des finances publiques nationales

Le contrôle national du respect de la règle européenne d'équilibre structurel ne peut être que limité en raison de la nécessité de respecter les compétences parlementaires et la souveraineté nationale (A).

Ce contrôle national présente le double avantage de compenser le manque de légitimité intrinsèque à la nature supranationale de la PDE et paradoxalement de dramatiser son intervention en la rendant *a priori* plus rare mais mieux armée grâce aux informations fournies par le contrôle national préalable. Les possibilités de blocage des États membres demeurent toutefois encore prédominantes (B).

A. Des contrôles nationaux limités

Le Conseil constitutionnel a estimé que le TSCG pouvait être transposé en droit national sans révision de la Constitution¹⁵. La LOGFP suffit donc pour transposer le TSCG. Elle ne reprend

¹⁵ D'une part, le Conseil constitutionnel a, d'une façon fort étonnante, considéré que le passage d'un plafond de déficit structurel de 1 à 0,5% du PIB n'était pas une limitation supplémentaire de souveraineté nécessitant une révision constitutionnelle. Peut-être a-t-il voulu éviter de reconnaître que le règlement européen de 2005 établissant ce plafond de 1% avait limité la souveraineté nationale (règlement CE n°1055/2005 du Conseil du 27 juin 2005) ? Dans sa décision 92-308 du 19 avril 1992 relative au Traité sur l'Union européenne, le juge constitutionnel n'avait pas non plus aperçu le caractère limitateur pour la souveraineté nationale des plafonds à 3 % du PIB pour le déficit public et à 60% du PIB pour l'endettement public. Voir É. Oliva, « Le Pacte de stabilité devant les juridictions constitutionnelles », in *RFDA*, 2013, p. 1043. D'autre part, le Conseil constitutionnel a procédé à une lecture fort littérale du TSCG. Au risque de retirer toute utilité au traité, le juge constitutionnel distingue deux possibilités pour introduire la règle d'équilibre structurel en droit national. D'un côté, le TSCG peut être transposé par des dispositions permanentes et contraignantes, de préférence constitutionnelles, afin de permettre de brider, par des règles de fond, les pouvoirs budgétaires du Parlement et de moduler le principe d'annualité. D'un autre côté, le TSCG peut aussi être transposé par des dispositions non contraignantes mais dont le respect est garanti pendant toute la procédure budgétaire, donc sans révision constitutionnelle préalable. Voir A. Levade, « TSCG et Constitution : quand l'interprétation fait la compatibilité », in *Constitution*, 2013, p. 575. La Commission européenne ne semble pas partager les vues du Conseil constitutionnel dans sa Communication interprétative du 21 juin 2012 (point 1). En effet, le respect du plafond d'équilibre structurel par les finances nationales ne semble pas garanti en l'absence de caractère contraignant du mécanisme de correction automatique : « Ainsi, le statut juridique des mécanismes de correction devrait être tel que leurs dispositions ne pourraient être modifiées par la loi budgétaire ordinaire ». Voir aussi le cinquième du commentaire du principe 4) dans le point 2 : « dès que la correction est engagée, il y a lieu d'adopter un plan de correction contraignant pour les budgets ultérieurs... ». Sur ce point : J. Roux, « Commentaire de la décision DC 2012-653 du 9 août 2012 », in *RTDE*, 2013, p. 855 sq. (notamment la note de bas de page 43). Le Conseil constitutionnel a permis au nouveau président de gagner du temps en le dispensant dans l'immédiat d'une révision politiquement difficile de la Constitution. Dans le cadre du TSCG, seuls les États signataires peuvent saisir la CJUE. Une éventuelle condamnation de la France par la CJUE (probablement assortie d'une somme forfaitaire ou d'une amende d'après l'article 260 TFUE) pourrait montrer que la révision constitutionnelle n'a été que retardée et non évitée. Un recours en carence de la Commission contre la France sera même possible dès que le TSCG aura été intégré dans le droit de l'UE. Voir D. Simon, « Déminage par le Conseil constitutionnel de la ratification du TSCG ou comment échapper à la constitutionnalisation de la prétendue règle d'or ? », in *Europe*, n°8-9, 2012, p. 3, F. Chaltiel, « Le Traité budgétaire conforme à la Constitution... Oui, mais ? », in *PA*, n°187-188, 2012, p. 3 sq. et M. Lombard, S. Nicinski et E. Glaser, « DC 2012-653 du 9 août 2012, TSCG », in *AJDA*, n°31, 2012, p. 1717-1718 ou encore R. Jurion, « Regards sur le Pacte budgétaire européen : un traité perdant-perdant ? », in *Civitas*, n°29, 2012, p. 165 sq.

pas le modèle des lois-cadres pluriannuelles d'équilibre des finances publiques (LCEFP) dotées d'un caractère contraignant que le précédent gouvernement avait tenté d'introduire dans la Constitution. La LOPGFP se contente de réformer les LPPF *a minima* (1) et de mettre en place un contrôle national, dénué de sanctions réelles, de l'OMT défini par les LPPF (2).

1. La réforme *a minima* des LPPF

La LOPGFP donne aux LPPF la mission de fixer des trajectoires pluriannuelles d'au moins 3 ans devant conduire à l'OMT qu'elles définissent. Elles doivent permettre d'atteindre un déficit structurel conforme à l'OMT. Elles prévoient la trajectoire de solde et de dette publics en fixant des objectifs dont la présence est obligatoire ou facultative dans la LPPF¹⁶. Cette trajectoire et ces objectifs ne possèdent qu'une valeur indicative pour le Parlement, de même qu'avant la LOPGFP¹⁷.

2. Le contrôle non sanctionné du respect de l'OMT

La nouvelle loi organique prévoit un contrôle seulement consultatif par le Haut-Conseil des finances publiques (a) et un contrôle juridictionnel largement lacunaire (b) du respect de la LOPGFP par les lois financières.

a) Le contrôle seulement consultatif du Haut-Conseil des finances publiques

La LOPGFP met en place un Haut-Conseil des finances publiques (HCFP). Il est placé auprès de la Cour des comptes et est présidé par son Premier Président. Le HCFP possède le statut d'une autorité indépendante¹⁸. Il comprend 11 membres. Chacun est irrévocable. 4 membres de la Cour des comptes sont désignés par le Premier Président de la Cour des comptes.

Quatre autres personnalités sont nommées par le président de l'Assemblée Nationale, le président du Sénat, le président de la Commission des finances de l'Assemblée nationale et le président de la Commission des finances du Sénat¹⁹. Le HCFP comprend aussi le directeur de l'INSEE et un membre nommé par le président du Conseil économique, social et environnemental²⁰. Le mandat des membres nommés (c'est à dire tous les membres à l'exception du Premier Président de la Cour des comptes et du directeur de l'INSEE) est de 5 ans. Il est reconductible une fois mais n'est pas cumulable avec des fonctions électives. Les membres nommés sont renouvelés par moitié (4/5) tous les trente mois. La parité de la composition est partiellement assurée par un tirage au sort qui ne concerne pas, en bonne logique, les membres de droit. Le président du HCFP est le seul membre du HCFP qui peut être auditionné par le Parlement. Pour compenser le caractère généraliste de sa composition ainsi que sa distance vis-à-vis des sources d'information, la LOPGFP indique qu'il peut faire appel à des expertises (article 18 LOPGFP). Sa mission est triple²¹.

D'une part, il doit se prononcer sur la crédibilité des prévisions de croissance du gouvernement et sur le respect par les LF et les LFSS de la trajectoire des finances publiques et de l'OMT définis par la LPPF. Il pourra ainsi commenter le nouveau tableau synthétique de l'ensemble des administrations publiques figurant dans un article liminaire des projets de lois financières²². Ce tableau permettra de suivre l'évolution du déficit public et du déficit structurel²³. Il pourra à cette occasion se prononcer sur le respect par la LPPF des engagements européens de la France. D'après le Conseil constitutionnel, il doit, enfin, rendre son avis avant la discussion parlementaire

¹⁶ Les LPPF contiennent des dispositions obligatoires, exclusives ou partagées. Parmi les dispositions obligatoires, on compte la trajectoire de soldes effectifs et structurels des administrations publiques (APU) et de leurs sous-secteurs pour les années de la programmation ainsi que les évolutions de la dette publique et l'effort structurel pour chaque exercice de la période. Doivent aussi obligatoirement figurer dans les LPPF les orientations pluriannuelles des finances publiques comme le montant maximal des crédits du budget général de l'État et des prélèvements sur recettes ou encore la création, la suppression ou la modification d'impositions de toutes natures ainsi que l'ONDAM et l'objectif de dépenses des régimes obligatoires de base de la Sécurité sociale. La fixation de plafonds de crédits pour chaque mission budgétaire fait aussi partie des dispositions obligatoires des LPPF. Enfin, les LPPF doivent prévoir le calendrier et l'ampleur des mesures de correction en cas d'écart important avec la trajectoire programmée ou d'apparition de circonstances exceptionnelles. Par ailleurs, l'encadrement des dépenses, des recettes, du solde ou du recours à l'endettement de tout ou partie des APU constitue des dispositions exclusives des LPPF sans que leur présence ne soit obligatoire. Les dispositions permanentes relatives à la gestion des finances publiques (tant qu'elles ne relèvent pas du domaine exclusif des LF ou des LFSS) ainsi que les dispositions relatives à l'information et au contrôle du Parlement peuvent être adoptées dans le cadre d'une LPPF ou d'une autre norme.

¹⁷ Si ces dispositions contenues dans le titre 1 de la LPPF n'ont qu'un caractère programmatique, les dispositions des titres 2 et 3 sont quant à elles non programmatiques et acquièrent force obligatoire. Elles peuvent être permanentes (et concerner par exemple l'information du Parlement) ou ponctuelles (et être alors relatives à la fiscalité). Les dispositions des LPPF ont cependant en commun, qu'elles soient indicatives ou contraignantes, de posséder une valeur juridique de niveau législatif. À l'instar des autres lois financières, elles possèdent la même valeur juridique que les lois ordinaires. Le Conseil constitutionnel a pris soin de préciser dès sa décision du 9 août 2012 relative au TSCG (§ 27) que pour conférer aux LPPF une valeur supra-législative une révision de la Constitution serait nécessaire.

¹⁸ Le Conseil constitutionnel a souligné la valeur législative des dispositions de la LOPGFP relatives à son règlement intérieur alors que celles-ci contribuent à son indépendance et à ce titre mériteraient plutôt une protection organique (DC 2012-658 du 13 décembre 2012 relative à la LOPGFP, § 60).

¹⁹ La participation de ces autorités de nomination doit assurer la représentation égalitaire de la Majorité et de l'Opposition, même si elles doivent nommer des personnalités en raison de leur compétence. Une audition publique conjointe des Commissions des finances et des affaires sociales de chaque Chambre doit précéder leur désignation.

²⁰ Le Conseil constitutionnel a malheureusement privé les parlementaires de la possibilité d'auditionner les membres de la Cour des comptes désignés au HCFP par le Premier Président de la Cour des comptes (DC 2012-658 du 13 décembre 2012 relative à la LOPGFP, § 39). Pour des raisons encore moins évidentes que pour les membres de la Cour des comptes désignés au HCFP par le Premier président de la Cour des comptes, le Conseil constitutionnel a aussi interdit que le Parlement auditionne lors de sa désignation le membre nommé par le Président du Conseil économique, social et environnemental (DC 2012-658, même paragraphe). Le Conseil constitutionnel trahit là une conception contestable de la séparation des pouvoirs qui empêche le Parlement de jouer son rôle de représentant de la Nation et de contrôleur des autres organes constitutionnels. Pour un parallèle avec la décision DC 2001-448 du 25 juillet 2001 relative à la LOLF, qui, au nom de la séparation des pouvoirs législatif et juridictionnel, a empêché la communication au Parlement par la Cour des comptes de son projet de contrôles non juridictionnels, voir J. Germain, *Le Parlement et la Cour des comptes*, ANT, 2009, p. 302. Comme le souligne O. Beaud (« La séparation des pouvoirs une nouvelle fois dénaturée » in *AJDA*, 2013, p. 137), la séparation des pouvoirs signifie que des organes indépendants entre eux soient liés par une certaine interdépendance fonctionnelle garantissant la modération du pouvoir et évitant les abus de pouvoir. Elle ne signifie pas un exercice cloisonné de leur fonctions, empêchant tout contrôle des uns sur les autres.

²¹ Voir tableau p. 24 in Ch. Eckert, *Rapport sur le projet de LOPGFP*, Assemblée nationale, 3 octobre 2012.

²² Sauf le projet de LFSS de l'année en raison de sa concomitance avec le projet de LF initial.

²³ Probablement animé par le souci de la continuité de l'État, le Conseil constitutionnel a crû bon de préciser par une réserve d'interprétation que le caractère incomplet de l'exposé des motifs de l'article liminaire ne pourra pas empêcher l'inscription à l'ordre du jour du projet de loi financière concerné (DC 2012-658 du 13 décembre 2012 relative à la LOPGFP, § 25).

afin d'éclairer le Conseil d'État dans son rôle consultatif sur les projets de loi financière, même lorsque les délais sont brefs comme pour les projets de lois financières rectificatives (DC 2012-658 du 13 décembre 2012 relative à la LOPGFP, § 52).

D'autre part, le HCFP doit alerter le gouvernement et le Parlement publiquement sur la nécessité de déclencher un mécanisme de correction en cas de dérapage des finances publiques. Ce mécanisme de correction automatique des écarts avec les objectifs de redressement des finances publiques oblige le HCFP à avertir le gouvernement sur la nécessité de proposer des mesures au Parlement dans le prochain projet de LF ou projet de LFSS. Ces mesures doivent permettre de revenir rapidement dans le couloir menant à l'OMT. Le mécanisme de correction automatique n'est pas détaillé par la LOPGFP. La définition de l'ampleur et du calendrier des mesures de correction est renvoyée aux LPPF (articles 23 LOPGFP et 5 de la LPPF du 31 décembre 2012), ce qui les prive de caractère contraignant pour le Parlement²⁴. La CJUE sera donc amenée à contrôler non seulement la LOPGFP mais aussi la LPPF pour vérifier la bonne transposition par la France du TSCG.

Enfin, le HCFP donne son avis sur la réalité des circonstances exceptionnelles permettant de s'écarter de l'OMT posé par la LPPF et visé par la trajectoire qu'elle définit.

b) Le contrôle juridictionnel lacunaire du respect du TSCG et de la LOPGFP par les lois financières

Le contrôle juridictionnel du respect de la LOPGFP et de l'OMT par les lois financières est doublement lacunaire. D'une part, celui du Conseil constitutionnel sera essentiellement formel (1). D'autre part, la possibilité d'un contrôle par les juridictions ordinaires semble encore improbable (2).

1. Le contrôle formel du Conseil constitutionnel

En l'absence d'une révision constitutionnelle posant des bornes matérielles aux pouvoirs budgétaires du Parlement, le contrôle constitutionnel de fond est ici sans objet. Le contrôle du Conseil constitutionnel en matière d'équilibre structurel se réduit en conséquence à un contrôle de la sincérité vis-à-vis de l'OMT et du respect de la procédure budgétaire, en particulier par rapport au mécanisme de correction automatique.

• Le contrôle par le Conseil constitutionnel de la nouvelle sincérité financière en programmation, en prévision et en exécution

Le plafond maximal de 0,5% de déficit structurel par rapport au PIB n'a acquis ni force constitutionnelle, ni force organique. Le Conseil constitutionnel ne pourra donc pas annuler une loi financière ne respectant pas cette limite. Cependant, le Conseil constitutionnel doit désormais vérifier si les lois financières respectent le principe de sincérité posé par la LOPGFP tant au niveau de la prévision que de l'exécution des ressources et des charges publiques. Ce contrôle aura lieu à l'occasion du contrôle *a priori* du Conseil constitutionnel sur les LF ou les LFSS, qu'elles soient initiales ou rectificatives, ainsi que sur les lois de règlement²⁵. Lors de son contrôle de la sincérité des LF

et des LFSS, le Conseil constitutionnel utilisera les avis du HCFP pour vérifier que les LF et les LFSS s'inscrivent dans la trajectoire définie par la LPPF. Cependant, les LPPF ne s'imposent pas aux autres lois financières. Elles n'ont pas de valeur supra-législative. Une LF ou une LFSS peut y déroger sans risque d'inconstitutionnalité. La seule obligation pesant sur le législateur financier sera donc l'interdiction de camoufler que la LF ou la LFSS dévie de la LPPF.

Les LPPF feront aussi l'objet d'un contrôle constitutionnel du respect de la LOPGFP. Le Conseil constitutionnel, toujours sur le fondement de l'article 61 C°, se limitera là encore à un contrôle de la sincérité prévue par la LOPGFP. Pour exercer le contrôle de la sincérité de la programmation lors de l'examen des LPPF, le Conseil constitutionnel prendra aussi appui sur l'avis du HCFP.

Dans ces deux hypothèses, le principe de sincérité ici protégé n'est pas le principe jurisprudentiel de sincérité budgétaire²⁶ mais le nouveau principe de sincérité financière posé par l'article 6 de la LOPGFP²⁷. Il complète les principes de sincérité budgétaire et comptable déjà consacrés par la LOLF en 2001. L'écart injustifié entre les chiffres du projet gouvernemental et l'avis du HCFP ou bien l'écart camouflé entre les chiffres votés par le Parlement et l'avis du HCFP constitueraient ainsi une source d'insincérité. En revanche, le report à une date ultérieure de la réalisation de l'OMT ou bien l'adoption par le Parlement dans la LF d'un déficit supérieur à celui prévu en loi de programmation ne seraient pas sanctionnables par le Conseil constitutionnel.

• Le contrôle du déclenchement automatique du mécanisme de correction

Outre le contrôle de la sincérité, le Conseil constitutionnel devra aussi vérifier que les LF et les LFSS respectent les procédures prévues par la LOPGFP. Le déclenchement automatique du mécanisme de correction est sûrement la principale règle de procédure posée par la LOPGFP dont le Conseil constitutionnel devra vérifier l'observance lors de l'adoption des différentes lois financières.

Le mécanisme de correction automatique ne fait peser aucune contrainte sur le Parlement. Il oblige seulement le gouvernement à faire des propositions de redressement aux parlementaires en cas de dérapage par rapport à la trajectoire d'ajustement prévue par la LPPF. L'absence de proposition par le gouvernement au Parlement de mesures de redressement lors du déclenchement par le HCFP du mécanisme de correction automatique représente donc une violation de la LOPGFP que le Conseil constitutionnel, s'il est saisi, devra sanctionner lors du contrôle de la loi financière.

2. Le contrôle improbable par le juge ordinaire

Le contrôle du respect des stipulations du TSCG et des dispositions de la LOPGFP sur le terrain du contrôle de la conventionnalité ou de la légalité paraît des plus incertains en l'absence d'une décision juridictionnelle reconnaissant sa possibilité.

²⁴ Ch. Eckert, *Rapport sur le projet de loi de programmation des finances publiques pour 2012-2017*, Assemblée nationale, 4 octobre 2012, p. 40 sq.

²⁵ La décision DC 2012-653 du 9 août 2012 relative au TSCG (§ 27) exclut la QPC, probablement en raison de l'absence de droits fondamentaux constitutionnels à garantir.

²⁶ DC 94-351 du 29 décembre 1994, loi de finances initiale pour 1995.

- La difficile invocabilité du TSCG dans le cadre du contrôle de conventionnalité

Comme le plafonnement du déficit structurel à moyen terme à 0,5% est contenu dans le TSCG, il possède, d'après l'article 55 C°, une valeur supérieure aux lois, y compris financières. Le TSCG s'impose donc au législateur financier qui doit le respecter, comme le rappelle d'ailleurs le Conseil constitutionnel²⁸. Le contrôle de conventionnalité des lois financières est cependant rarement possible. D'une part, le Conseil constitutionnel a toujours refusé de le pratiquer lorsqu'il se prononce en tant que juge constitutionnel. D'autre part, si le contrôle de conventionnalité n'est aujourd'hui envisageable en France que devant le juge ordinaire, judiciaire ou administratif²⁹, celui-ci ne vaut qu'*inter partes*. Il n'aurait donc pas pour résultat un contrôle efficace du respect du TSCG par le Parlement. Par ailleurs, le TSCG, comme la plupart des conventions internationales, n'est pas directement invocable par les requérants. Il crée des obligations envers les États signataires et non des droits au profit des particuliers. En définitive, si le législateur financier est tenu de respecter le TSCG, le vote d'une loi financière inconventionnelle semble non sanctionnable.

- L'impossibilité du contrôle de la légalité organique et de la légalité ordinaire par le juge administratif en matière d'équilibre structurel

Le contrôle du respect de la loi organique par la loi étant considéré comme un contrôle de constitutionnalité de la loi, le juge administratif décline sa compétence. Comme il est aussi difficile de se représenter *a priori* l'hypothèse d'un acte administratif contraire à la LOPGFP sans qu'une loi financière ne fasse écran, le contrôle de légalité se limitera à celui du respect de la LPPF, d'une LF ou d'une LFSS par un acte administratif.

Le Conseil d'État a précisé que si les lois de programmation pouvaient contenir des dispositions programmatiques comme non programmatiques, les dispositions programmatiques ne sont pas invocables devant le juge administratif³⁰. Dans cette optique, le Vice-président du Conseil d'État avait déjà indiqué devant les parlementaires en 2009 que les dispositions programmatiques devaient être clairement séparées des dispositions contraignantes dans le texte de la loi³¹. Les LPPF, notamment depuis 2012, se conforment à cette demande en vue de rendre plus aisée l'invocation devant le juge administratif des dispositions contraignantes.

L'OMT et la trajectoire définis par la LPPF n'ayant qu'une valeur programmatique, ils sont insusceptibles d'être invoqués à l'encontre d'un acte administratif. Le non respect de ces dispositions de la LPPF ne saurait donc être attaqué par le biais des actes administratifs éventuellement contraires. En revanche, les dispositions permanentes ou ponctuelles possédant un caractère obligatoire peuvent servir de norme de référence dans un contrôle de légalité devant le juge administratif. Comme ces dispositions ne sont en principe pas relatives

²⁷ À l'invitation du Conseil constitutionnel dans sa décision DC 2012-653 du 9 août 2012 relative au TSCG (§ 27).

²⁸ DC 2012-653 du 9 août 2012 relative au TSCG, § 18.

²⁹ Il ne faut pas oublier le Conseil constitutionnel statuant en tant que juge ordinaire dans le contentieux électoral.

³⁰ Dans son arrêt du 18 juillet 2011, *Fédération nationale des chasseurs*.

³¹ Ch. Eckert, *Rapport sur le projet de LOPGFP*, op. cit., p. 121.

à la règle d'équilibre posée par le TSCG, ce cas de figure n'intéresse pas notre sujet.

B) La survivance de la possibilité de blocage de la PDE par les États membres

Au niveau européen, la PDE doit garantir le respect des plafonds de déficits publics et d'endettement public. Elle ne vise pas directement la protection de la règle d'équilibre structurel. Le déficit structurel ne joue qu'un rôle d'appréciation de l'opportunité de déclencher la PDE en cas de dépassement du critère de 3 %³². Le déclenchement de la PDE est certes facilité depuis le *Six-Pack*, d'une part, par son élargissement au critère de la dette publique³³ et, d'autre part, par le recours précocose à des sanctions quasi-automatiques en cas de déficit public excessif. Ces sanctions quasi-automatiques sont censées compenser l'impossibilité de prononcer des mesures contraignantes envers un État souverain. La PDE relative aux déficits publics n'en demeure pas moins modérément automatique (1). Par ailleurs, des dérogations sont possibles en cas de circonstances exceptionnelles (2).

1. Une procédure modérément automatique en cas de déficit public excessif

Malgré les efforts de la Commission pour rendre la PDE automatique (b), les États membres conservent de réelles possibilités de blocage de cette procédure (a).

a) L'exigence d'une majorité qualifiée ordinaire pour faire entrer la PDE d'une étape à l'autre

Les sanctions jalonnant la PDE sont peut-être devenues quasi-automatiques par le biais du vote à la majorité qualifiée inversée. Il oblige en effet le Conseil à réunir une majorité renforcée pour rejeter les sanctions proposées par la Commission. L'entrée dans chaque nouvelle étape du volet préventif et du volet correctif, en revanche, demeure, en principe, régie par les Traités et continue donc d'être, à une exception près, comme nous allons le montrer, conditionnée par une majorité qualifiée ordinaire.

L'article 7 TSCG prévoit cependant que les États s'engagent à soutenir les propositions ou recommandations de la Commission. Cet article vise à contourner une révision des traités en empêchant un blocage des sanctions quasi-automatiques lors du vote préalable à la majorité qualifiée ordinaire permettant d'entrer dans une nouvelle étape de la PDE. Mais l'article 2 TSCG, tout comme l'article 7, stipule que ce traité doit s'interpréter conformément aux traités européens. Cet engagement à soutenir les propositions ou recommandations

³² L'article 5 du règlement 1466/97 prévoit depuis sa révision par le règlement 1175/2011 du 16 novembre 2011 que si le déficit public d'un État dépasse les 3% du PIB alors son déficit structurel et son effort structurel seront pris en compte pour apprécier sa situation. Dans le TSCG (préambule, p. 4), seul le déficit structurel est évoqué parmi les données permettant d'apprécier sa situation au-delà d'un déficit public de 3 % du PIB. Il semble donc que le déficit structurel et l'effort structurel doivent être pris en compte successivement. En cas de déficit public au-delà de 3%, le déficit structurel est examiné. Si le déficit structurel dépasse la barre des 0,5% (ou 1%) du PIB, alors l'effort structurel est pris en compte pour établir si le déficit public de cet État est excessif ou non.

³³ Le règlement européen du 8 novembre 2011 prévoit que les mesures et sanctions proposées par la Commission européenne ne sont non seulement en cas de déficit public excessif mais aussi en raison de l'endettement public excessif. Une PDE peut alors être engagée si le desendettement ne suit pas un rythme au moins égal à 20% de l'écart entre le niveau de la dette et la barre des 60% du PIB. Ce rythme annuel s'apprécie sur 3 ans.

de la Commission possède donc *a priori* une valeur indicative et non impérative³⁴.

b) Le renforcement de l'automatisme des sanctions dans la nouvelle PDE relative aux déficits publics

Le règlement 1173 du 16 novembre 2011 introduit la possibilité de sanctions lors de la phase préventive et renforce les sanctions lors de la phase correctrice.

• La phase préventive

Dans la phase préventive, la recommandation du Conseil, sur proposition de la Commission, en cas de risque de déficit excessif, adoptée à la majorité qualifiée inversée, doit être précédée du constat par le Conseil, aussi sur proposition de la Commission, d'un risque de déficit excessif. Ce constat, quant à lui, est adopté seulement à la majorité qualifiée ordinaire. De la même façon, afin que le Conseil adopte à la majorité qualifiée inversée, sur proposition de la Commission, une sanction dès la phase préventive (prenant la forme d'un dépôt rémunéré de l'État fautif), le Conseil, toujours sur proposition de la Commission, doit, au préalable, avoir constaté, seulement à la majorité qualifiée ordinaire, que l'État visé n'a pas pris de mesures suffisantes après les recommandations adressées.

• La phase correctrice

Là encore, pour que le dépôt rémunéré soit transformé en dépôt non rémunéré par le Conseil, à la majorité qualifiée inversée, sur proposition de la Commission, il faut qu'un déficit excessif ait été constaté par le Conseil (sur proposition de la Commission) à la majorité qualifiée ordinaire. Ici, se trouve cependant la seule exception à la nécessité d'une décision préalable à la majorité qualifiée ordinaire avant l'adoption d'une sanction à la majorité qualifiée inversée. Si la Commission identifie des entorses graves de l'État à ses obligations budgétaires alors le Conseil n'a plus la possibilité de se prononcer à la majorité qualifiée ordinaire pour passer du volet préventif au volet correctif.

Néanmoins, pour que ce dépôt non rémunéré soit transformé en amende (dite de base) par une décision du Conseil prise sur proposition de la Commission à la majorité qualifiée inversée,

³⁴ F. Marc, *Rapport relatif au projet de loi autorisant la ratification du TSCG*, Sénat, 9 octobre 2012, pp. 56-57.

un vote seulement à la majorité qualifiée ordinaire doit permettre au Conseil d'établir, sur proposition de la Commission, que l'État ayant constitué ce dépôt non rémunéré n'a pas mis en œuvre une action suivie d'effets suite aux recommandations précédentes.

Enfin, la sanction ultime, c'est à dire une amende d'au moins 0,2% du PIB, ne peut intervenir qu'après mise en demeure de l'État en déficit. Dans ce cas, non seulement la mise en demeure est adoptée à la majorité qualifiée ordinaire mais aussi l'amende finale.

2. De larges dérogations en cas de circonstances exceptionnelles

Le champ des dérogations en période exceptionnelle semble particulièrement vaste. Les circonstances exceptionnelles permettant de déroger aux obligations budgétaires sont définies par l'article 2 du règlement CE 1466/97 et par l'article 3-3-b du TSCG. L'ampleur des situations visées a déjà fait l'objet de rudes critiques³⁵. La Commission a tenté de préciser le champ des circonstances exceptionnelles dans sa communication du 20 juin 2012. Seuls sont visés « les événements inhabituels échappant au contrôle de l'État membre concerné avec une incidence majeure sur la situation des finances publiques, ou (...) une période de récession économique grave au sens du pacte de stabilité et de croissance, y compris au niveau de la zone euro ». L'article 2 du règlement CE 1467/97 caractérise la notion de grave récession par un déficit effectif supérieur à 3% du PIB dû à « un taux de croissance annuel négatif du PIB ou une baisse cumulative de la production pendant une période prolongée de croissance annuelle très faible du PIB par rapport au potentiel de croissance³⁶ » (ce qui inclut donc les ralentissements). Il semble toutefois que le HCFP devra lui-même apporter sa contribution à la délimitation de cette notion de circonstances exceptionnelles³⁷. ■

³⁵ D'après le *Financial Times Deutschland* du 12 janvier 2012, par J. Amussen, qui est membre du directoire de la BCE.

³⁶ Le potentiel de croissance est la croissance atteinte par l'appareil productif national en dehors des fluctuations conjoncturelles. Voir Ch. Eckert, *Rapport sur le projet de LOGFP*, op. cit., p. 81 sq..

³⁷ F. Marc, *Rapport relatif au projet de loi autorisant la ratification du TSCG*, op. cit., p. 52.

édite trois modèles d'agenda



Agenda 2014



> **Agenda de Bureau**

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

> **Agendas de Poche**

Format 85 X 190 mm

Modèle luxe : Couverture bicolore texture raphia, vert olive et châtaigne. Crayon bois naturel.
 2 fentes cartes en 2^e de couverture.

Modèle Standard : couverture monocolore vert pomme, tranche naturelle.

Réservations

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

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



Adresse de livraison : _____

Adresse de facturation : _____

Affaire suivie par : _____

Téléphone : _____

Courriel : _____

À renvoyer impérativement **avant le 20 juillet 2013** à
 Gestion et Finances Publiques 16 rue Berthollet - Arcueil 3 - 94110 Arcueil
 Tél. 01 41 24 23 90 - Fax : 01 41 24 23 96 - E-mail : info@gestionfipu.com

Chronique de jurisprudence financière



Stéphanie DAMAREY
Maître de conférences / HDR
Université de Lille 2



Michel LASCOMBE
Professeur à l'IEP de Lille



Xavier VANDENDRIESSCHE
Professeur à l'Université Lille 2



La Cour des comptes Jurisprudence commentée

Cour des comptes, 4^{ème} Chambre, arrêt n° 61826, 8 septembre 2011, Commune d'Argenteuil

Gestion patente ; recettes ; prise en charge des ordres de recettes ; absence de recouvrement ; double émission des titres.

Procédure ; motivation des jugements et arrêts ; principe du contradictoire ; charge de la preuve.

Par jugement en date du 8 avril 2010, l'agent comptable de la commune d'Argenteuil a été mis en débet en raison, notamment, d'absence de diligences dans le recouvrement de recettes détenues sur la direction départementale de l'équipement du Val-d'Oise. Le comptable public avait toutefois présenté un argument important tenant en ce que les titres en cause avaient été émis deux fois à tort et la créance (unique) avait été recouvrée ; aucun manquant en deniers ne pouvait donc lui être reproché.

Saisie, la Cour des comptes a estimé que la responsabilité du comptable ne pouvait qu'être engagée dès lors qu'une recette n'avait pas été recouvrée et que le comptable n'avait pas apporté la preuve de la

double émission (à tort) des titres en cause.

Le comptable avait toutefois indiqué à la Cour des comptes que la preuve de la double émission avait été apportée devant la chambre régionale des comptes à l'occasion de l'audience publique. Cette preuve ne pouvait qu'être écartée tant par la chambre régionale des comptes que par la Cour des comptes, au motif qu'elle ne pouvait être reçue à l'occasion de l'audience publique car tardive. Si, en l'espèce, la Cour des comptes prend soin de préciser « qu'au surplus, il n'a produit au greffe aucun document susceptible de l'établir », il n'en demeure pas moins que la tardiveté résultant de ce que des éléments ne seraient produits qu'à l'occasion de l'audience publique justifie la non admission des preuves que pourrait produire l'agent comptable.

Audience publique. La solution est extrêmement sévère puisqu'elle aboutit potentiellement à un enrichissement sans cause de la commune. D'autant plus sévère que la Cour des comptes prend prétexte de la tardiveté de la production des preuves pour refuser d'en examiner le bien fondé.

Rappelons que l'audience publique a été généralisée (art. R. 142-7 et R. 242-6 CJF), sous la seule réserve de nécessités tenant à la sauvegarde de l'ordre public ou au respect de l'intimité des personnes ou de secrets protégés par la loi (article L. 142-1, III, 3^{ème} al. et L. 242-1, III, 3^{ème} al.). Aux termes des articles R. 141-8 et R. 242-7, le rôle des audiences publiques est fixé par le président de la formation de jugement en accord avec le ministère public. Toute partie est avertie par une notification faite par lettre recommandée du jour où l'affaire est appelée à l'audience. Cette notification est faite sept jours au moins avant l'audience et l'ordre du jour de l'audience est affiché à l'entrée de la juridiction. L'audience débute par l'exposé du rapporteur puis l'audition des conclusions du représentant du ministère public ; ensuite, toute partie à l'instance peut formuler, soit en personne, soit par un avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation ou un avocat, des observations complétant et précisant celles fournies par écrit sur l'affaire qui la concerne. Ainsi que le rappelle la Cour des comptes dans le

présent arrêt, aux termes de l'article R. 241-41 (désormais art. R. 242-10), la formation de jugement statue par un jugement qui vise les comptes jugés, les pièces examinées ainsi que les dispositions législatives et réglementaires dont il fait application. Le jugement, motivé, statue sur les propositions du rapporteur, les conclusions du ministère public et les observations des autres parties. Mention est faite que le rapporteur et, le cas échéant, les personnes concernées ont été entendues.

Ainsi formalisée, l'audience publique ne saurait se résumer à une simple question de procédure et d'apparence. Les observations formulées par le comptable public doivent pouvoir être accueillies sans qu'il lui soit opposé, comme ce fut le cas en l'espèce, le caractère tardif de la présentation des pièces et justifications produites. Or, en rejetant, pour ce motif, ces arguments présentés, le juge des comptes ôte à cette audience toute sa pertinence et la transforme en simulacre d'audience publique. Il faut espérer qu'à l'occasion de prochaines espèces, le juge des comptes s'imprègne totalement de ce qu'implique une audience publique. A défaut, il faut pour l'instant conseiller au comptable de recourir à une note en délibéré pour obtenir du juge que les éléments avancés puissent être pris en considération au stade de l'audience publique. C'est ainsi qu'un comptable avait pu obtenir la levée d'une injonction suite à la production à l'audience d'une note en délibéré établissant qu'elle n'avait pu bénéficier du dispositif d'avertissement prévu par la loi du 25 janvier 1985 (C. comptes, 11 mai 2007, Receveurs des impôts du Bas-Rhin, *La Revue du Trésor* 2008.783). Certes, le code des juridictions financières ne prévoit pas cette possibilité d'une note en délibéré mais il faut ici rejoindre le ministère public qui, à l'occasion de l'affaire Hénin-Beaumont (Voir infra conclusions et commentaire sous C. comptes, 8 septembre 2011, Gestion de fait des deniers de la commune d'Hénin-Beaumont, arrêt n° 61910) a considéré que la production d'un tel document ne pouvait être prohibée par principe.

Charge de la preuve. L'espèce commentée permet également de souligner une difficulté évoquée par le procureur financier et tenant à la charge de la preuve. Cette dernière incombe au comptable ainsi que l'a fréquemment rappelé le juge des comptes. Il appartient ainsi au comptable d'apporter la preuve de diligences suffisantes (C. comptes, 27 février et 19 mars 1964, receveur municipal d'Igny-le-Jard, *Rec. C. Comptes* 91. CRC Haute-Normandie, 30 juin 1998, CHG de Petit-Quevilly, *La*

Revue du Trésor 1999. 47. C. comptes, 7 avril 1999, Commune de Saint-Denis, *La Revue du Trésor* 1999. 767. C. comptes, 27 janvier 2000, Commune de Cormelles-le-Royal, *La Revue du Trésor* 2001. 26 et nos obs. C. comptes, 24 février 2000, Lycée polyvalent Philippe-de-Girard à Avignon, *La Revue du Trésor* 2000. 28 concl. *Proc. gén. et nos obs.* CRC Rhône-Alpes, 11 février 2004, Syndicat des eaux de la Basse Ardèche, *La Revue du Trésor* 2005. 125). De même, et alors que le comptable prétend qu'une société débitrice est en liquidation judiciaire mais qu'il n'en justifie aucunement, il est logiquement constitué en débet en l'absence de justification de production au passif de la liquidation (C. comptes, 18 octobre 2006, Parc national du Port-Cros, *La Revue du Trésor* 2007. 1108). C'est cette même logique qui a conduit le procureur financier à estimer que les incertitudes « quant au point de savoir si les titres ont ou non donné lieu à encaissement ne constituent pas des éléments à décharge et doivent au contraire conduire le juge des comptes à constituer débiteurs les comptables qui ne se sont pas conformés à leurs obligations » sans que « la preuve de l'existence d'un manquant en deniers » puisse apparaître comme « une condition supplémentaire de la mise en jeu de la responsabilité du comptable ». Soit. Il se pourrait néanmoins que le juge des comptes soit amené à revoir son appréciation dans le cadre du nouveau régime de responsabilité des comptables en appréciant, liminairement, si cette insuffisance de diligences a ou non occasionné un préjudice financier.

Circonstances invoquées par le comptable.

Comme à son habitude, la Cour des comptes souligne que les arguments en défense (grand nombre d'opérations à traiter, proximité et qualité des rapports avec les services de l'ordonnateur autorisant un « suivi informel et oral des opérations ») ne peuvent être avancés devant le juge des comptes mais seulement invoqués à l'appui d'une demande de remise gracieuse. Il en ira différemment désormais, dans le cadre du nouveau régime de responsabilité des comptables publics car de tels arguments pourront utilement être avancés pour espérer obtenir du juge des comptes qu'il module le montant de la somme susceptible d'être laissée à sa charge en l'absence de préjudice financier. Ce qui aurait pu être le cas en l'espèce, en l'absence de préjudice financier retenu par le juge des comptes et alors que le comptable n'a pas réclamé de l'ordonnateur l'émission de titres portant annulation du recouvrement des recettes.

Principe du contradictoire. Ainsi qu'il résulte de l'article R. 241-41 CJF, le juge-

ment doit statuer sur les propositions du rapporteur, les conclusions du ministère public et les observations des autres parties. Rappelons que la procédure contradictoire au terme de laquelle un comptable peut voir sa responsabilité engagée, suppose que l'ensemble des griefs reprochés aient été portés à sa connaissance avant que le juge des comptes ne statue (CE, 28 décembre 2009, Cupillard, *req. n° 308265, Dr. Adm.* 2010. 41). La contradiction n'est, en effet, valable que pour autant que le comptable a eu pleinement connaissance des reproches qui lui sont adressés. (C. comptes, 8 décembre 1994, Centre hospitalier de Blaye, *Rec. C. comptes* 111 ; *La Revue du Trésor* 1995. 687). Si le contradictoire n'a pas été respecté, il appartient au juge de soulever d'office ce moyen. (C. comptes, 7 octobre 2004, Lycée professionnel Jean Monnet de Dombasle-sur-Meuse, *La Revue du Trésor* 2005. 559). Dès lors que la chambre régionale des comptes n'a pas mis en mesure le comptable de présenter ses observations sur l'ensemble des titres non recouverts ayant fait l'objet du débet, la chambre régionale des comptes a vicié la procédure contradictoire et le jugement rendu doit être annulé (C. comptes, 26 mars 2009, Centre régional des œuvres universitaires et scolaires de Reims, *Gestion et fin. publ.* 2010. 480, *chron. Lascombe M. et Vandendriessche X.*). L'arrêt commenté vient compléter ce panorama à propos d'un argument évoqué par le procureur financier mais qui n'avait pas été discuté par la chambre régionale des comptes. La Cour des comptes a retenu une violation du principe du contradictoire, a annulé sur ce point le jugement de la chambre régionale des comptes et l'a évoqué.

Extrait

(...)

Sur le débet n° 2

Attendu que la chambre régionale des comptes a relevé que M. M. avait, le 31 décembre 2001, pris en charge deux titres n° 15 et n° 16 émis à l'encontre de la région Ile-de-France, pour un montant total de 62 815,46 € ; que si un titre émis en 2004 à l'encontre du même débiteur avait donné lieu à un recouvrement de 63 055,60 €, le comptable n'avait pas apporté la preuve de l'annulation des titres de 2001 dans la mesure où le titre de 2004 aurait été indûment émis, ni même ne justifiait avoir engagé dans ce but la procédure adéquate auprès de l'ordonnateur ; que dès lors ces titres ayant été, faute de diligences, atteints par la prescription quadriennale au plus tard le

1^{er} janvier 2006, un débet devait être prononcé pour ce même montant ;

Sur le défaut du contradictoire :

Attendu que le procureur financier fait valoir que n'a pas été discutée dans le jugement une observation par lui présentée à décharge dans ses conclusions de première instance, tendant à ce que la chambre prenne en compte l'absence de preuve du manquant en deniers et fasse profiter le comptable du doute quant à l'existence de la créance ;

Attendu qu'en application de l'article R. 241-41 du code des juridictions financières le jugement, motivé, doit statuer sur les propositions du rapporteur, les conclusions du ministère public et les observations des autres parties ;

Attendu que l'argument invoqué par le procureur financier dans ses conclusions en première instance n'est pas discuté dans le jugement entrepris ; que dès lors, sans qu'il soit besoin d'examiner le moyen au fond, il faut constater que ledit jugement est entaché d'un défaut de respect de la procédure contradictoire en ce qui concerne le débet n° 2 ; qu'il convient de faire droit au moyen et d'annuler le jugement en ce qui concerne ladite charge ;

Au fond :

Attendu que l'affaire est en l'état ; qu'elle peut être évoquée ;

Attendu que l'appelant fait valoir que les titres ayant été émis deux fois à tort et la créance recouvrée, il n'y aurait pas lieu à débet, en l'absence de manquant en deniers ;

Attendu qu'en application de l'article 60 modifié de la loi de finances n° 63-156 du 23 février 1963 susvisée, la responsabilité du comptable est engagée dès qu'une recette n'a pas été recouvrée ; qu'en cas de non recouvrement dans les délais prescrits d'une créance associée à un titre pris en charge, la charge de la preuve quant à l'inexistence alléguée de ladite créance appartient au comptable ;

Attendu que si le comptable a justifié du recouvrement du titre de 2004, il n'a pas apporté d'élément probant quant au caractère doublonnant du titrage de 2004 ; que si, lors de l'audience publique d'appel, M. M. a indiqué que les titres avaient été annulés, cet élément est tardif ; qu'au surplus il n'a produit au greffe aucun document susceptible de l'établir ; que l'absence de manquant en deniers n'est pas prouvée ;

Attendu qu'à la même audience le comptable a fait valoir le grand nombre des opérations, qui rendait le contrôle difficile, ainsi que la qualité particulière de la confiance établie entre les services du comptable et ceux de l'ordonnateur, sis dans de mêmes locaux, en autorisant un

suivi informel et oral des opérations ; que ces arguments peuvent éventuellement appuyer une demande de remise gracieuse, mais ne peuvent être avancés devant le juge des comptes ;

Attendu qu'ainsi M. M. doit être constitué débiteur de la somme de 62 815,46 €.

Conclusions n° 479 du 12 juillet 2011 (Extrait)

3. Sur le fond

(...)

Sur le débet n° 2

La Cour n'est pas ici tenue par les moyens de l'appelant. Il lui appartient de décider, au vu du réquisitoire initial du procureur financier, des pièces produites par le comptable, du rapport d'appel, des présentes conclusions et des pièces à l'appui, si, en l'absence de diligence de M. M., le recouvrement de créances qu'il avait prises en charge le 31 décembre 2001 s'est trouvé gravement compromis sous sa gestion.

(...)

Si elle estimait, notwithstanding les considérations qui précèdent, pouvoir statuer sur le fond, la Cour serait confrontée à une double difficulté, de principe et de fait.

S'agissant des faits, s'il est établi que les comptes de tiers retraçant les créances demeuraient en attente d'apurement pendant toute la période, il subsiste un doute sur le point de savoir si ces soldes traduisent un manquant en deniers ou le résultat d'une double émission erronée. A supposer que le titre émis en 2004 sur le même débiteur ait donné lieu à encaissement, il n'est pas démontré par des pièces probantes que ce second titre faisait double emploi avec celui, émis en 2001, qui était visé par le réquisitoire. Le caractère tardif de cette seconde émission et les discordances apparaissant quant aux montants en cause suscitent un doute qui n'aurait pu être levé que par l'annulation du second titre et l'apurement du compte de tiers, soit deux conditions relevant respectivement de l'ordonnateur et du comptable et qui n'ont pas été satisfaites. Deux points de vue peuvent se soutenir quant aux conséquences à tirer de cette situation. Il pourrait, tout d'abord, être considéré qu'il appartient au juge de démontrer que l'ensemble des conditions d'engagement de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable sont réunies et que faute pour lui d'administrer la preuve que la créance de la commune n'a pas été éteinte par un versement, il ne peut prononcer aucune charge. Cependant, une telle preuve sera souvent difficile, voire impossible, à établir dans les cas de tenue déficiente de la comptabilité.

C'est pourquoi le ministère public, sans renverser la charge de la preuve, estime avec le rapporteur qu'il appartient au comptable de justifier soit du recouvrement effectif des créances, soit de leur inscription en restes à recouvrer et de l'exercice de diligences adéquates, complètes et rapides en vue de leur recouvrement. Les incertitudes subsistant au terme de l'instruction quant au point de savoir si les titres ont ou non donné lieu à encaissement ne constituent donc pas des éléments à décharge et doivent au contraire conduire le juge des comptes à constituer débiteurs les comptables qui ne se sont pas conformés à leurs obligations.

Cette seconde interprétation semble la plus compatible avec la rédaction du paragraphe I de l'article 60 de la loi du 23 février 1963, aux termes duquel « *la responsabilité personnelle et pécuniaire prévue ci-dessus se trouve engagée dès lors [...] qu'une recette n'a pas été recouvrée* », et qui ne fait donc pas, dans un tel cas, de la preuve de l'existence d'un manquant en deniers, une condition supplémentaire de la mise en jeu de la responsabilité du comptable.

Au bénéfice de ce qui précède, il est conclu, à titre principal, au non-lieu du fait de l'épuisement de la compétence du juge des comptes sur l'exercice 2005 (ou 2006), à titre accessoire, à la constitution en débet de M. M. à hauteur de 62 815,46 €.

Cour des comptes, 4^{ème} Chambre, arrêt n° 61910, 8 septembre 2011, Gestion de fait des deniers de la commune d'Hénin-Beaumont

Procédure ; gestion de fait et procédure pénale ; accès aux pièces du dossier ; droits de la défense ; préjugement. Gestion de fait ; extraction irrégulière de fonds publics ; certification du service fait ; comptables de longue main et de brève main ; bénéficiaire des opérations irrégulières.

Voilà une gestion bien particulière des deniers publics que celle révélée par ce que l'on peut appeler l'« affaire » d'Hénin-Beaumont et qui aura conduit son maire jusqu'à l'incarcération (Voir déjà notre commentaire portant sur une précédente décision en date du 10 janvier 2011, C. comptes, Ordo. 19 janvier 2011, Gestion de fait de la commune de Hénin-Beaumont, *Gestion et fin. publ.* 2012, n° 12 p. 67, refusant de prononcer la suspension du jugement par lequel la chambre régionale des comptes avait ordonné une prise d'hypothèque sur les biens des comptables de fait à hauteur des sommes irrégulièrement extraites). Quelques mois plus tard, la Cour des comptes était de nouveau amenée à se pencher sur cette affaire, saisie par la voie de l'appel d'une requête tendant à obtenir l'annulation du jugement de la

chambre régionale des comptes du Nord – Pas-de-Calais en date du 6 juillet 2010 par lequel MM. M. et D. avaient été déclarés gestionnaires de fait des deniers de la commune d'Hénin-Beaumont. Pour un rappel des difficultés financières rencontrées par la commune d'Hénin-Beaumont, il est renvoyé au rapport public annuel de la Cour des comptes 2010, p. 433, Les limites de l'action des juridictions financières pour prévenir les dérives des finances locales : le cas de la commune d'Hénin-Beaumont (Pas-de-Calais).

Sur la procédure :

Violation des droits de la défense. A l'appui de leur requête, les gestionnaires de fait ont contesté le fait de n'avoir pas eu le même accès que le juge des comptes aux pièces du dossier pénal. Rappelant que l'accès aux pièces du dossier constitue un droit fondamental de la défense, la Cour des comptes a estimé que la possibilité pour le ministère public près les chambres régionales des comptes de recevoir transmission d'éléments de dossier par le procureur de la République, est sans effet sur l'égalité entre les parties dès lors que les pièces sur lesquelles s'appuie le jugement figurent au dossier. Et c'est bien là l'essentiel : que chaque partie ait pu avoir accès à l'intégralité des pièces contenues dans le dossier. Alors que le gestionnaire de fait entendait se retrancher derrière le fait qu'il avait été placé sous contrôle judiciaire et que ceci faisait obstacle à ce qu'il obtienne lui-même copie des pièces en cause, la Cour des comptes a rejeté l'argument. Singularité à relever : le parquet a cru nécessaire de préciser, dans ses conclusions, que le principe d'égalité des armes était destiné à assurer l'égalité entre les parties et non entre les parties et le juge. Car, on l'aura compris, le gestionnaire de fait entendait bien contester l'« avantage » selon lui, consenti au juge et plus particulièrement au ministère public. Certes, le ministère public ne saurait être assimilé à un juge au sens strict du terme mais il participe à la fonction de juger par les orientations qu'il donne dans ses conclusions et pour les justiciables, cela fait peu de différence. Une perspective que la Cour des comptes ne prend même pas la peine de reprendre dès lors qu'il était manifestement évident que ne pouvaient être mis sur un pied d'égalité le justiciable et son juge ou du moins, son ministère public..

Préjugement. L'affaire Labor Métal constitue une voie de sortie alléchante pour les gestionnaires de fait. Il ne faut donc pas être étonné qu'en l'espèce, le moyen tiré d'un préjugement de l'affaire par la chambre régionale des comptes ait été invoqué devant le juge financier. En

l'espèce, la chambre régionale des comptes avait indiqué, à l'occasion de son contrôle de la gestion des deniers de la commune, que l'utilisation des avions-taxis était insusceptible de se rattacher à un intérêt communal. La Cour des comptes a refusé d'y voir un préjugement estimant que ces observations étaient provisoires, qu'elles étaient dès lors destinées à être contredites avant que la chambre n'arrête ses observations définitives. Soulignant que ce document n'est pas public, la Cour des comptes en a déduit qu'il ne pouvait être constitutif d'un préjugement de la chambre régionale des comptes.

Nous avons déjà, à plusieurs reprises, regretté que le préjugement soit perçu à raison de la publicité qui en est donnée. Il faut reconnaître que sur ce point, la jurisprudence n'est guère explicite. Dans ses conclusions sur l'arrêt Labor Métal, le Commissaire du gouvernement Seban avait invoqué « *la pression que l'opinion publique exerce sur la Cour une fois qu'elle a dénoncé une affaire dans son rapport public* », pression lui interdisant quasiment de se déjuger à l'occasion de la procédure contentieuse. Cette formule laisserait à penser que, lorsque la position exprimée par la juridiction financière n'est pas publique, le risque de préjugement disparaîtrait. La Cour des comptes a déjà considéré que la suspicion de préjugement ne pouvait s'appliquer aux lettres d'observations provisoires qui ne font l'objet d'aucune communication publique (C. comptes, 11 septembre et 6 novembre 2003, OCID des Bouches-du-Rhône, *La Revue du Trésor* 2004. 694 ; *RFD adm.* 2005. 660). Mais la question n'est pas tranchée comme le révèlent notamment les conclusions du Parquet sur un arrêt de 2002 (C. comptes, 17 octobre 2002, Commune de Béthune, *La Revue du Trésor* 2003. 683). Il semblerait logique de considérer que c'est l'existence même d'un préjugement qui est déterminante, indépendamment de la publicité qui lui a été donnée. En effet, si l'intervention de la juridiction, même non publique, laisse à penser au comptable que sa cause est entendue avant même d'avoir été jugée, il y a bien, en application de la théorie des apparences, défaut d'impartialité.

Enfin soulignons qu'au-delà des observations formulées par la chambre régionale des comptes à l'occasion de son contrôle de la gestion, la Cour des comptes elle-même, en raison des particularités de cette affaire, avait inséré une observation dans son rapport public (*Rapport public* 2010. 433). Y était notamment mentionné que le procureur financier avait pris un réquisitoire de gestion de fait mais sans

que soient toutefois précisées les opérations concernées, les personnes mises en cause ou la gravité des irrégularités visées. Alors même que cette insertion n'avait pas été évoquée par les requérants, le Parquet a estimé nécessaire de porter cet élément à la connaissance de la Cour des comptes pour en tirer la conclusion qu'elle ne pouvait s'assimiler à une prise de position de la juridiction.

Production tardive d'un argument par le comptable de fait.

Alors que le requérant avait remis un document manuscrit à la chambre régionale des comptes, il a été retenu que ce dernier avait été produit après l'audience publique et *a fortiori* après la clôture de l'instruction. Confortant la chambre régionale des comptes sur ce point, la Cour des comptes y a vu un argument tardif que le juge des comptes n'était pas tenu de discuter en droit. Le parquet avait toutefois envisagé la possibilité d'accueillir ces nouveaux arguments sous le format d'une note en délibéré. Ainsi qu'il a été rappelé dans les conclusions, si « l'instruction devant le juge des comptes est close par le dépôt au greffe du rapport à fin de jugement (article R. 241-36, I, du code des juridictions financières) et si le code des juridictions financières ne prévoit pas de note en délibéré, le ministère public considère que la production d'un tel document ne saurait être prohibée par principe, qu'il n'est pas interdit au juge de la prendre en considération et qu'elle peut, le cas échéant, justifier une réouverture de l'instruction ».

Sur le fond :

Comptable de fait « de longue main ».

L'un des requérants s'est vu reconnaître la qualité de comptable de fait « de longue main », qualification qu'il entendait contester en soutenant que la connaissance des irrégularités était une condition nécessaire mais non suffisante de la déclaration de gestion de fait. Cet argument ne pouvait prospérer au regard de la jurisprudence classique du juge des comptes qui qualifie de gestionnaire de fait celui qui connaît et tolère les opérations irrégulières. Rappelons qu'aux termes de cette jurisprudence, la personne qui a donné l'ordre d'agir ainsi ou qui a couvert de son autorité ces agissements doit être déclarée comptable de fait (C. comptes, 29 mars 1928, Delaroue, maire de Melun et Cts., *Rec. C. comptes* 20. C. Comptes, 28 octobre 1982, Médecin, Soisson et autres, *Rec. C. comptes* 260. C. comptes 11 septembre 1992, Sanz et Bargout et Centre national de coopération des bibliothèques, *Rec. C. comptes* 81 ; *La Revue du Trésor* 1994. 702. C. comptes, 16 décembre 1998, DDE et CCI de La Réunion,

La Revue du Trésor 2000. 39). Pour recevoir la qualification de manieur de longue main, il faut donc que l'intéressé soit investi de l'autorité hiérarchique suffisante pour être à même d'empêcher les irrégularités ou, tout au moins, être en situation de les faire cesser (C. comptes, 12 mars 1998, Ancien maire de la Commune de Levallois-Perret, *La Revue du Trésor 1998. 424*. C. comptes, 11 septembre 1992, Sanz et Bargout et Centre national de coopération des bibliothèques, *Rec. C. comptes 81* ; *La Revue du Trésor 1994. 702*. C. comptes 16 décembre 1998, DDE et CCI de la Réunion, *La Revue du Trésor 2000. 39*). En revanche, dès lors qu'un doute subsiste quant à la connaissance des opérations irrégulières, celui-ci doit profiter à la personne supposée être comptable de fait, qui sera dès lors exclue du périmètre (C. comptes, 18 février 1999, SMASH, *Rec. C. comptes 12* ; *La Revue du Trésor 2001. 190 (3 esp.)*, concl. *contraires du parquet sur ce point* ; *RFD adm. 2000. 1116*). Ainsi en est-il de l'ordonnateur qui atteste du service fait alors qu'il ignorait que les factures étaient fictives et l'agent qui signe le mandat alors qu'il ne disposait pas d'éléments d'information de nature à le faire douter de la réalité du service fait (C. comptes, 29 mars 1994 et 21 décembre 1995, Gestion de fait du FAS, *La Revue du Trésor 1996. 418*) ou de la personne qui n'était pas informée de l'existence de l'association par l'intermédiaire de laquelle était réalisée l'immixtion dans le recouvrement des recettes (C. comptes, 23 septembre et 22 octobre 2004, Collège « Sport et nature » de La Chapelle-en-Vercors, *La Revue du Trésor 2005. 459*). En l'espèce, l'appelant ne pouvait, à l'évidence, soutenir qu'il était dans l'ignorance de l'irrégularité des opérations (propos contradictoires, signature apposée sur des factures le désignant expressément comme passager de vols auxquels il n'avait pas participé...). La Cour a donc considéré que le gestionnaire de fait avait non seulement connu les opérations irrégulières mais s'était abstenu de les faire cesser alors même qu'il était en mesure de le faire.

Dans l'appréciation de la responsabilité de ce gestionnaire de fait, la Cour des comptes a également retenu « *que les certifications de service fait et les bons à payer sur les factures en vue du paiement engagent la responsabilité de leurs signataires* ». Il convient de relever le caractère assez inédit de cette formulation qui oriente la Cour des comptes vers un contrôle des ordonnateurs via la gestion de fait.

Bénéficiaire des opérations irrégulières.

La qualité de bénéficiaire des opérations irrégulières ne suffit pas à conférer la

qualité de gestionnaire de fait (C. comptes, 11 mars et 29 avril 1993, Carrignon et autres, Association Animation sociale grenobloise, Commune de Grenoble, *Rec. C. comptes 20* ; *La Revue du Trésor 1993. 540* ; *D. 1994. J. 534*, note *Magnet* ; *RF fin. publ. 1994 n° 47*, p. 179. V. aussi C. comptes, 29 septembre 1994, Comptables de fait de l'office international de l'eau, *Rec. C. comptes 85*. C. comptes, 12 mars 1998, ancien maire de la Commune de Levallois-Perret, *La Revue du Trésor 1998. 424*. C. comptes, 18 février 1999, Société de mathématiques appliquées et de sciences humaines, *La Revue du Trésor 2001. 191*. C. comptes, 28 mai 2009, Centre hospitalier spécialisé du Jura (St-Yllie), *Gestion et fin. publ. 2010. 281*, *chron. Lascombe M. et Vandendriessche X.*). C'est ce que rappelle ici la Cour des comptes en soulignant que cette qualité ne suffit pas pour conférer la qualité de comptable de fait à quelqu'un qui n'a pas participé à la mise en place des opérations. Pour que soit reconnue cette qualité, il faut également tenir compte du rôle que le gestionnaire a joué. Ainsi, à propos du versement de rémunération complémentaire et alors que le gestionnaire de fait n'apportait aucune preuve qu'il se soit opposé aux pratiques relevées par la Cour, qu'il n'avait pas refusé de percevoir sa rémunération alors qu'il en connaissait l'origine irrégulière et qu'il n'avait pas tenté d'obtenir une clarification de la situation, la Cour des comptes en a déduit qu'il n'avait pas seulement été bénéficiaire de la gestion occulte mais qu'il y avait joué un rôle actif (C. comptes, 17 décembre 2009, Gestion de fait des deniers de la Collectivité d'outre-mer de Polynésie française, *Gestion et fin. publ. 2011. 163*).

C'est en s'appuyant sur cette jurisprudence que l'un des gestionnaires de fait entendait obtenir de la Cour des comptes que ne lui soit pas reconnue la qualité de comptable de fait. Peine perdue : au terme de sa démonstration, la Cour des comptes relève que la chambre régionale des comptes s'est fondée sur le rôle déterminant de ce gestionnaire dans l'organisation de l'extraction irrégulière des fonds pour justifier la qualification de gestionnaire de fait.

Intérêt communal des dépenses. La procédure de jugement des comptabilités de fait suppose qu'à la déclaration de gestion de fait succède le jugement des comptes produits par ceux-là même qui se sont vus reconnaître la qualité de gestionnaire de fait. La différenciation de ces deux étapes conduit le juge des comptes, au stade de la déclaration, à écarter les arguments invoqués en vue d'atténuer la responsabilité du comptable de fait (C. comptes, 18 mars 2010, Commune de Mahina

(Polynésie française), *Gestion et fin. publ. 2011. 355*). En l'espèce, cette différenciation conduit la Cour des comptes à indiquer que l'appréciation de l'intérêt communal des dépenses engagées à l'occasion d'une gestion de fait ne relève pas de l'office du juge des comptes au stade de la déclaration de gestion de fait mais s'apprécie au moment du jugement du compte produit. La Cour des comptes en conclut qu'il n'est pas besoin d'examiner le moyen au fond mais au contraire, de l'écarter en ce qu'il est inopérant à ce stade.

Extrait

Attendu que la chambre régionale des comptes a, par le jugement entrepris, déclaré comptables de fait M. D., alors maire d'Hénin-Beaumont, M. C., alors premier adjoint, M. M. et la société Aéro Taxi Services, pour vingt déplacements en avions-taxi de septembre 2006 à janvier 2007, ayant bénéficié à M. M., et payés par le comptable de la commune sur la base de certifications fausses ou incomplètes ;

Sur la forme du jugement :

Sur les manquements aux droits de la défense

Attendu que M. D. estime que, dans la mesure où il n'aurait pas eu accès aux pièces du dossier pénal aussi largement que le juge des comptes en application de l'article L. 241-2-1 du code des juridictions financières, le jugement entrepris aurait manqué à la règle du procès équitable prévue à l'article 6 § 1 de la convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ; que M. D. n'aurait pu, compte tenu du contrôle judiciaire, préparer utilement sa défense ;

Attendu que l'accès aux pièces du dossier est un droit fondamental de la défense ; qu'en particulier, une personne ne peut être déclarée comptable de fait à titre définitif sur le fondement d'éléments auxquels elle n'a pas eu accès ; que la possibilité pour le ministère public près les chambres régionales des comptes de recevoir transmission d'éléments de dossier par le procureur de la République, est sans effet sur l'égalité entre les parties dès lors que les pièces sur lesquelles s'appuie le jugement figurent au dossier ; Attendu que toutes les pièces sur lesquelles s'appuie le jugement entrepris pour établir l'existence d'un mandat fictif et la qualification de gestionnaire de fait de M. D., notamment celles transmises par la justice judiciaire, figurent au dossier de première instance ; qu'il ressort de la procédure que le conseil de M. D. a eu accès à l'intégralité des pièces transmises par la justice judi-

ciaire à la juridiction financière ; que la situation de contrôle judiciaire de M. D. ne faisait pas obstacle à ce qu'il obtienne lui-même copie des pièces en question ; qu'il n'est pas établi que la situation de contrôle judiciaire dans laquelle M. D. se trouvait ait nui aux droits de la défense devant la chambre régionale des comptes ; Attendu que le refus allégué du juge d'instruction d'autoriser M. D. à produire devant la chambre régionale des comptes des pièces à décharge issues de l'instruction pénale et dont la chambre n'aurait pas disposé n'est pas établi ; que la nature de ces pièces n'a du reste pas été précisée ; Attendu que les arguments invoqués ne permettent pas de douter que l'égalité d'accès des parties au dossier ait été assurée et que le principe du contradictoire ait été respecté ; que le moyen est à rejeter ;

Sur le préjugement opéré par la CRC dans ses observations sur la gestion de la commune

Attendu que M. D. soutient qu'en mentionnant dans ses observations n° 2009-0047 que l'utilisation des avions-taxis était insusceptible d'être rattachée à un intérêt communal, la chambre régionale des comptes aurait préjugé de la qualification de gestion de fait des dites opérations ; Attendu que le document référencé n° 2009-0047 concerne des observations provisoires ; que les dites observations provisoires sont destinées à être contredites avant que la chambre n'arrête ses observations définitives ; que ce document n'est pas public ; qu'ainsi, quel que soit son contenu, il ne peut être constitutif d'un préjugement de la chambre régionale ;

Sur le fond :

Sur l'erreur commise par la CRC à l'égard de M. D. en estimant que la « reconnaissance de responsabilité » de M. M. était sans « incidence sur les constatations opérées dans la présente procédure »

Attendu que M. D. soutient que c'est à tort que la chambre régionale a estimé qu'un document manuscrit de M. M. du 23 juin 2010 tendant à mettre M. D. hors de cause était sans incidence sur les constatations opérées dans la procédure ;

Attendu, sur la forme, que ce document ayant été produit le 1^{er} juillet 2010, soit après l'audience publique, *a fortiori* après la clôture de l'instruction, était constitutif d'un argument tardif que la chambre régionale n'était pas tenue de discuter en droit ;

Attendu de surcroît, sur le fond, que la déclaration de gestion de fait relève du contentieux objectif ; que ledit manuscrit de M. M., contraire à plusieurs dires antérieurs et postérieurs, n'est assorti d'aucun

élément permettant de remettre en cause la participation de M. D., établie par son visa sur des pièces, aux opérations irrégulières ;

Attendu ainsi que c'est à bon droit, sur la forme à titre principal et sur le fond à titre subsidiaire, que la chambre régionale a considéré ce document comme sans incidence sur ses constatations ;

Sur le fait que le simple défaut de surveillance des comptables « de brève main » ne suffirait pas à faire de M. D. un comptable « de longue main »

Attendu que M. D. soutient que la connaissance des irrégularités est une condition nécessaire, mais non suffisante à la déclaration de gestion de fait ; qu'il n'avait pas connaissance du caractère irrégulier des vols ; qu'il avait signé des documents compte tenu de la présentation trompeuse qui en était faite par M. C., premier adjoint ; enfin, qu'il n'avait jamais signé les factures émanant des prestataires ;

Attendu qu'est gestionnaire de fait l'auteur ou le coauteur des opérations constitutives de gestion de fait ; que celui qui connaît et tolère de telles opérations en est le coauteur ; qu'est ainsi gestionnaire de fait une personne qui, ayant connu les opérations irrégulières et ayant été en mesure de les faire cesser, s'en est abstenu ; Attendu, en droit, que la chambre ne s'est pas fondée sur le seul fait que M. D. avait connu les opérations, mais qu'il les avait, *a minima*, connues et tolérées ; que le jugement n'a pas méconnu la règle de droit applicable ; que le moyen doit être rejeté en sa première branche ;

Attendu que la connaissance des opérations irrégulières est celle de la manœuvre visant à dissimuler l'objet réel des dépenses et non celle de l'irrégularité éventuelle de l'objet desdites dépenses ; qu'ainsi le point de savoir si M. D. était ou non conscient du caractère irrégulier des vols est sans incidence sur sa qualité de gestionnaire de fait ; qu'au surplus, aucun élément n'est apporté à l'appui de cette assertion ; que le moyen doit donc être rejeté en sa seconde branche ;

Attendu que les certifications du service fait et les bons à payer apposés sur les factures en vue du paiement engagent la responsabilité de leurs signataires ; qu'au surplus, s'agissant de seize factures, les mentions étaient d'autant plus évidemment fallacieuses qu'elles désignaient expressément M. D. comme passager de vols auxquels il savait ne pas avoir participé ; que dès lors le fait qu'une mission ait ou non été confiée à MM. C. et M. pour vendre une propriété communale sise dans les Landes est sans incidence sur la responsabilité de M. D. ; que de même la présentation qui aurait été faite

par M. C. à M. D. de l'objet des factures est sans incidence sur la responsabilité de ce dernier ; que le moyen doit donc être rejeté en sa troisième branche ;

Attendu enfin que M. D. soutient n'avoir pas signé les factures en question ; que cette quatrième branche du moyen est contredite par les faits présentés dans la précédente branche, et par les déclarations antérieures de M. D., qui n'avait pas managé cet argument en première instance, mais de plus, avait jusque là reconnu avoir visé lesdites factures ; qu'un second manuscrit de M. M., du 16 juillet 2010, produit à l'appui de la requête en appel, lui-même en contradiction avec des dires antérieurs de M. M., fait état de falsification par ce dernier de devis et non pas de factures ; que rien ne permet de douter que M. D. soit le signataire du service fait ou des bons à payer sur seize des factures concernées ; que le moyen doit être rejeté en sa quatrième branche ;

Sur le fait que M. M. ne serait pas l'auteur de manœuvres

Attendu que M. M. soutient, en droit, que la qualité de bénéficiaire des opérations litigieuses ne suffit pas à la qualification de gestionnaire de fait, et que le juge doit établir qu'il a participé aux manœuvres du mandat fictif ; qu'il estime n'avoir dissimulé ni les bénéficiaires des vols ni leur destination réelle, que les commandes des vols étaient ensuite confirmées par la mairie, et enfin que le fait qu'un devis ait transité par une société gérée par sa propre fille constitue un élément matériel insuffisant ; qu'ainsi le fait qu'il ait participé aux manœuvres n'étant pas établi, il ne saurait être déclaré gestionnaire de fait ;

Attendu en effet que la qualité de bénéficiaire des opérations ne suffit pas pour conférer la qualité de comptable de fait à quelqu'un qui n'a pas participé à la mise en place des opérations ;

Attendu que la chambre ne s'est pas fondée sur la seule constatation que M. M. a bénéficié de tous les vols, mais sur le fait qu'il avait eu aussi un rôle déterminant dans l'organisation de l'extraction irrégulière des fonds ; que le moyen doit donc être rejeté ;

Attendu qu'il ressort des pièces du dossier que c'est bien M. M. qui prenait l'initiative des vols, qu'il demandait expressément que la facturation soit faite à la commune, et qu'un membre de sa famille était destinataire d'un double des factures fallacieuses ; que la chambre a notamment pu se fonder, en sus de ces considérations, sur le fait que le devis du transporteur Air Mana ait été reçu sur le télécopieur d'une

société gérée non par lui, mais par le même membre de sa famille ; que la qualification juridique des faits par la chambre était correcte ; qu'il convient de rejeter le moyen à ce titre ;

Sur l'intérêt communal qui s'attacherait à certains déplacements

Attendu que M. M. soutient que l'objet de certains des déplacements aurait eu un intérêt communal direct, lié à la vente d'une propriété communale sise à Léon, dans le département des Landes, en application d'un mandat oral confié à M. M. par M. D. ;

Attendu que ce moyen vise à établir la régularité de l'objet d'une partie des dépenses ; que le point de savoir si une partie des dépenses irrégulièrement extraites de la caisse est, ou non, d'intérêt communal n'est pas de l'office du juge des comptes au stade de la déclaration de gestion de fait, mais s'apprécie au moment du jugement du compte produit ; qu'il convient donc, sans qu'il soit besoin de l'examiner au fond, d'écarter ce moyen comme inopérant ;

Sur la demande de sursis à statuer

Attendu que l'exercice de la compétence prévue au XI de l'article 60 modifié de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 susvisée en matière de gestion de fait doit être assuré par le juge des comptes nonobstant les poursuites engagées devant les juridictions répressives ;

Attendu dès lors que, dans la mesure où il aurait été jugé que rien ne permettrait de douter que M. D. soit le signataire du service fait ou des bons à payer sur seize des factures concernées, il n'y aurait pas lieu de faire droit à la demande de sursis à statuer dans l'attente que la justice judiciaire se prononce, le cas échéant, sur l'existence de faux en écritures ;

Par ces motifs,

ORDONNE :

Article 1^{er} : Il n'y a pas lieu de surseoir à statuer.

Article 2 : Les requêtes de MM. M. et D. sont rejetées.

Conclusions n° 379 du 3 juin 2011
(Extrait)

3. Sur les moyens tendant à l'annulation du jugement

3.1. Sur le moyen tiré de la méconnaissance de l'égalité des armes et du caractère non contradictoire de la procédure

M. D. fait tout d'abord valoir qu'il n'a pu, en première instance, avoir accès à l'intégralité des pièces de la procédure pénale

ouverte notamment contre lui alors que la chambre régionale des comptes avait eu communication de l'ensemble du dossier. Il considère en conséquence qu'a été méconnu le principe d'égalité des armes et que le jugement attaqué a été rendu au terme d'une procédure non contradictoire.

Depuis la décision du Conseil d'État *Mme Richard et Herr* du 30 décembre 2003, il est admis que le juge des comptes, lorsqu'il déclare une gestion de fait, doit respecter les stipulations de l'article 6, paragraphe I, de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales dans son volet civil, et qu'il doit en particulier veiller au droit des justiciables à un procès équitable. La jurisprudence de la cour européenne a notamment déduit de cette notion l'égalité des armes et le caractère contradictoire de la procédure.

« Le principe de l'égalité des armes, tel qu'il résulte de l'exigence d'une procédure équitable et contradictoire, impose que les parties au procès pénal disposent des mêmes droits » (Cass. crim. 11 mai 2010, n° 10-80.953). Il n'est pas en principe destiné à assurer l'égalité entre les parties et le juge. Tel qu'il est formulé, le moyen pourrait donc être regardé comme inopérant. La Cour pourrait néanmoins accepter de l'examiner, en le comprenant comme mettant en réalité en cause l'infériorité dans laquelle l'appelant se serait trouvé par rapport au ministère public, qui portait l'accusation¹.

Il sera observé, avec le rapporteur, qu'il n'est ni établi ni même soutenu que les premiers juges se seraient fondés sur des pièces auxquelles les parties n'auraient pas eu accès ou que M. D. aurait demandé la communication de pièces que la chambre lui aurait refusée². Le moyen doit dès lors être rejeté.

3.2. Sur la méconnaissance du principe d'impartialité

Invoquant la jurisprudence *Labor Métal*, M. D. met en cause l'impartialité de la chambre régionale des comptes qui aurait, « dans le cadre de ses fonctions administratives préalables, émis des observations faisant état des faits en cause et ne laissant guère de doutes sur leur éventuelle qualification juridictionnelle ». Or, en

l'espèce, la chambre des comptes de Nord-Pas-de-Calais, dans ses observations sur la gestion de la commune, a relevé l'existence de trajets en avion taxi concernés par la procédure de gestion de fait, « en tenant qu'ils étaient insusceptibles d'être rattachés à la satisfaction d'un intérêt communal ».

Dans sa décision *Société Labor Métal et autres* du 23 février 2000 (Rec. p. 119), le Conseil d'État avait énoncé le principe suivant : « eu égard à la nature des pouvoirs du juge des comptes et aux conséquences de ses décisions pour les intéressés, tant le principe d'impartialité que celui des droits de la défense font obstacle à ce qu'une décision juridictionnelle prononçant la gestion de fait soit régulièrement rendue par la Cour des comptes alors que, comme en l'espèce, celle-ci a précédemment évoqué cette affaire dans un rapport public en relevant l'irrégularité des faits ».

Il sera également rappelé que les applications « positives » de cette jurisprudence (annulation d'un jugement pour disqualification de la formation qui l'a rendu), qui demeurent rarissimes, ont jusqu'à présent concerné les seuls arrêts de la Cour des comptes, examinés à la lumière d'insertions au rapport public intervenues précédemment. La jurisprudence d'appel admet néanmoins, à la suite de l'avis des chambres réunies du 14 juin 2000 (Rec. p. 43), d'en étendre le champ aux cas dans lesquels une chambre régionale ou territoriale des comptes aurait pris position, par un document public, sur la qualification de faits ou leur imputation à des personnes, avant que les mêmes faits ne fondent des décisions juridictionnelles ultérieures (CC 29 novembre 2007, *Collectivité d'outre-mer de Polynésie française*, Rec. p. 76).

Puisqu'il est admis qu'une même autorité puisse exercer successivement des attributions administratives et juridictionnelles (*même décision*), le principe d'impartialité n'est regardé comme méconnu que si sont réunies quatre conditions, les trois premières étant formelles et la quatrième, substantielle :

- le caractère public de la communication ;
- l'antériorité de la communication administrative par rapport à la décision juridictionnelle ;
- la formation qui a arrêté les observations de gestion doit être regardée comme engageant l'ensemble de la juridiction (chambre du conseil pour la Cour, formation plénière pour les chambres régionales et territoriales) ;
- au fond, les appréciations portées par la chambre dans le cadre de la communi-

¹ Quoique l'instance en déclaration de gestion de fait ne relève pas des accusations en matière pénale, la procédure est conçue comme une poursuite engagée par le ministère public (depuis la loi du 28 octobre 2008) contre des personnes qui ne sont pas des justiciables habituels du juge des comptes.

² Ce qui justifierait l'annulation du jugement, cf. CC 30 avril 2009, *Peneau, comptable de fait du département de l'Isère*, p. 32.

cation administrative doivent pouvoir être regardées comme préjugant du sort à réserver à l'affaire au contentieux.

Les deux premières conditions ne sont pas réunies en l'espèce puisque le document invoqué par l'appelant est un rapport d'instruction et non une communication de la chambre.

Le rapport d'observations établi par la chambre au terme de son contrôle et rendu public en application des dispositions de l'article L. 243-5 du code des juridictions financières est fondé sur la mauvaise gestion des deniers communaux, les défaillances du contrôle interne et les doutes pouvant entourer l'intérêt communal des opérations, ce qui ne préjuge en rien de leur conformité au regard des règles de la comptabilité publique, de leur gravité ou de leur imputation à des responsables identifiés. La condition de fond fait donc également défaut.

Le moyen tiré d'une disqualification « structurelle » de la chambre régionale des comptes doit être écarté.

Quoique la Cour ne soit pas saisie d'un moyen en ce sens, le rapporteur s'interroge à juste titre sur la possibilité, pour le juge d'appel, de statuer sur le recours alors que la Cour des comptes a elle-même publié une observation administrative sur la gestion de la commune d'Hénin-Beaumont au rapport public 2010 (p. 433). Cette insertion fait état d'interventions « des juridictions financières » mais se borne à indiquer que « le procureur financier près la CRC a pris un réquisitoire de gestion de fait » (p. 440), sans préciser les opérations concernées, les personnes mises en cause ou la gravité des irrégularités visées. Une telle mention, qui se réfère à l'introduction d'une procédure contentieuse par le ministère public, ne peut donc être regardée comme prenant position sur le fond de l'instance et ne justifie pas que la Cour transmette le dossier au Conseil d'État³.

4. Sur les moyens tendant à l'infirmité du jugement

Les appelants ne contestent pas l'existence d'une extraction irrégulière de deniers publics mais leur implication dans les opérations litigieuses.

³ Ce qui introduit deux différences par rapport à l'affaire *Labor Métal* : le rapport public de la Cour avait alors fait état de l'engagement d'une procédure de gestion de fait dont elle s'était saisie d'office et « dans des termes suffisamment précis pour permettre le rapprochement avec l'affaire en cours ».

4.1. Sur les moyens présentés par M. D.

En premier lieu, M. D. invoque une erreur de fait commise par la chambre régionale des comptes, qui « a cru pouvoir retenir que la reconnaissance de responsabilité de M. M. était sans incidence sur les constatations opérées dans le cadre de la procédure ». L'argument peut se fonder sur deux documents manuscrits, dont l'un joint à une note en délibéré, par lesquels M. M. admet être « le seul responsable » des opérations pour lesquelles il a été mis en examen.

Si l'instruction devant le juge des comptes est close par le dépôt au greffe du rapport à fin de jugement (article R. 241-36, I, du code des juridictions financières) et si le code des juridictions financières ne prévoit pas de note en délibéré, le ministère public considère que la production d'un tel document ne saurait être prohibée par principe, qu'il n'est pas interdit au juge de la prendre en considération et qu'elle peut, le cas échéant, justifier une réouverture de l'instruction. En l'espèce, cependant, et à supposer que les diverses déclarations de M. M. lors de l'instance aient été dépourvues d'équivoque, son éventuel « aveu » est, comme l'a estimé la chambre régionale des comptes, sans incidence sur la responsabilité qui incombe à M. D. et qui résulte de constatations matérielles évoquées ci-après.

En deuxième lieu, le requérant reproche à « la Cour » (traduire : la chambre régionale des comptes) une dénaturation des pièces du dossier résultant de l'affirmation, par le jugement attaqué, de ce qu'il n'était pas démontré que M. D. n'avait pu avoir accès, en raison du contrôle judiciaire, aux pièces nécessaires à sa défense.

Ce point rejoint l'argument tiré de la méconnaissance du principe d'égalité des armes, traité au paragraphe 3.1, *supra*, auquel il sera renvoyé. Sur le fond, l'intéressé ne produit aucune pièce montrant que le juge d'instruction l'aurait empêché de produire devant la chambre régionale des comptes une pièce tirée de la procédure judiciaire et qui aurait soutenu sa défense devant la juridiction financière.

En troisième lieu, M. D. conteste sa qualité de gestionnaire de fait de longue main, en faisant valoir qu'un simple défaut de surveillance ne suffit pas à justifier qu'il ait été attrait dans la procédure. Il nie en particulier « avoir eu connaissance du caractère irrégulier des vols en règlement desquels des fonds ont été irrégulièrement extraits des finances de la commune » et avoir signé les factures, comme le confirment les déclarations de M. M.

À titre liminaire, il sera rappelé que « la qualité de comptable de fait résulte de la

seule ingérence sans habilitation dans les fonctions réservées aux comptables de droit, même si cette ingérence n'a pas été intentionnelle ; que la bonne foi des gérants non habilités ne peut les dispenser de rendre compte, et que c'est seulement au stade de l'amende qu'il appartiendra au juge d'avoir égard à ce défaut d'intention » (CC, 8 octobre 1997, *Centre académique de formation continue de La Réunion*). Sauf cas particulier, la jurisprudence ne cherche pas à caractériser l'intention dolosive ou frauduleuse des auteurs des opérations contestées. S'agissant des gestions de fait « en dépenses », elle se borne à constater l'existence d'un montage, d'une manœuvre destinée à cacher au comptable la réalité de la dépense et la participation consciente des intéressés à ce montage.

En l'espèce, le fait que l'ordonnateur ait eu connaissance du caractère irrégulier des vols apparaît dépourvu d'incidence sur son éventuelle qualité de comptable de fait, laquelle résulterait en revanche, le cas échéant, de sa connaissance du fait que la caisse du comptable a été forcée. Selon le jugement dont appel, cette connaissance se déduit de trois éléments : le visa des factures, la connaissance des devis, les informations que lui aurait données le comptable public. S'agissant des factures, il convient d'admettre, avec le rapporteur, que les affirmations de M. D. en instance d'appel contredisent ses déclarations devant les autorités judiciaires (de même, mais en sens opposé, de M. M.) et qu'en toute hypothèse, M. M. n'a pas reconnu avoir usurpé la signature du maire sur les factures mais sur les commandes. Aucun élément ne permet donc d'affirmer que l'ordonnateur n'a pas apposé lui-même sa signature sur le bon à payer mentionné sur seize factures et attesté le service fait sur quatre factures, alors même que certaines de ces factures mentionnaient à tort sa présence parmi les passagers.

Dès lors, à le supposer établi, le fait que la signature du maire ait été imitée pour commander les prestations apparaît indifférent : alors qu'il avait nécessairement connaissance du caractère fallacieux des mentions portées sur les factures et quoique son attention eût été attirée par le comptable public sur les justifications produites, l'ordonnateur a visé ces pièces et a donc pris part, en toute connaissance de cause, au mécanisme d'extraction irrégulière des deniers publics.

La Cour sera donc fondée à écarter ce moyen ainsi que la demande de sursis à statuer présentée par M. D. Celui-ci souhaitait que la Cour attendît que le juge pénal se fût prononcé sur l'existence de

faux s'agissant de rétablissement des pièces justificatives. Or, à la connaissance du ministère public, l'inculpation ne porte pas sur la falsification de la signature du maire sur les devis ou les factures de déplacements aériens, ce qui rend la demande de sursis sans objet.

En conséquence, sa requête est à rejeter.

4.2. Sur les moyens présentés par M. M.

A titre principal, M. M. conteste être l'auteur des manœuvres ayant permis l'extraction irrégulière des deniers publics et se présente comme le simple bénéficiaire des dépenses, dépourvu de rôle actif.

Il fait en particulier valoir qu'il avait été désigné, dans le réquisitoire introductif d'instance, comme le « *principal bénéficiaire* » du dispositif. Si ce point est exact, le ministère public avait également pris soin de préciser qu'il était l'organisateur des déplacements, motivation reprise par la chambre régionale des comptes dans son jugement, qui n'est donc pas sorti des termes du grief tel qu'il avait été formulé dans le réquisitoire.

S'agissant de l'appréciation de sa responsabilité au fond, la seule connaissance, par le bénéficiaire des dépenses, du caractère fictif du mandat ne suffit pas à l'attirer dans la gestion de fait, sa participation active étant nécessaire et pouvant se déduire des décisions ou des actes qu'il aurait élaborés en vue des opérations irrégulières. Selon le ministère public, la décision *Mlle Tcheong*, évoquée dans le rapport, ne saurait être regardée comme remettant en cause la jurisprudence *Balkany* (CC, 12 mars 1998), qui considère que la connaissance de l'irrégularité ne justifie pas, à elle seule, la qualité de gestionnaire de fait du bénéficiaire des opérations.

Dans les circonstances très particulières de la présente affaire marquée par le caractère discordant et évolutif des affirmations des différentes parties, il semble nécessaire de recourir à la technique du faisceau d'indices. Les éléments ressortant du dossier autorisent davantage l'hésitation que dans le cas de M. D. :

- il résulte clairement du dossier que M. M. prenait l'initiative des vols, même si ceux-ci étaient ensuite confirmés par la mairie ;
- il semble établi qu'il demandait que la facturation fût faite à la ville, là encore en accord avec la collectivité ;
- plusieurs éléments semblent montrer qu'il serait intervenu pour demander la modification des factures concernant l'identité des bénéficiaires et la destination des vols, même si certains témoignages se prononcent en sens inverse ;

- dans un cas au moins, un devis a transité par le télécopieur d'une société gérée par sa fille.

Sous réserve des éléments susceptibles d'être présentés lors de l'audience publique, le ministère public considère que sont à ce stade réunis des indices graves, précis et concordants relatifs à la participation de M. M. au mécanisme d'extraction irrégulière des deniers de la commune.

Il n'y a pas davantage lieu pour la Cour de retenir le moyen défendu par l'appelant à titre subsidiaire et tendant à exclusion du périmètre de la gestion de fait, pour ce qui le concerne, les déplacements qui présenteraient au moins en partie un intérêt communal. Un tel moyen est en effet doublement inopérant : d'une part, une telle appréciation relève non du juge des comptes mais de l'assemblée délibérante ; d'autre part, elle intervient non au stade de la déclaration de gestion de fait mais à celui de la fixation de la ligne de compte, lorsque sera examinée la possibilité d'allouer les dépenses.

Il sera en conséquence conclu au rejet des requêtes de MM. D. et M. contre le jugement de la chambre des comptes de Nord-Pas-de-Calais du 6 juillet 2010.

Cour des comptes, 7^{ème} Chambre, arrêt n° 61769, 15 septembre 2011, Agence unique de paiement

Gestion patente ; recettes ; absence ou insuffisance des diligences pour le recouvrement ; droit de l'Union européenne. Procédure ; conditions d'exercice de la mission du comptable ; contrôle hiérarchisé de la dépense ; plan de contrôle par sondage.

Application du droit de l'Union européenne. La responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public s'apprécie en fonction des obligations que lui imposent la législation et la réglementation nationale mais également européenne (C. comptes 29 janvier 2004, Office national interprofessionnel des oléagineux, protéagineux et cultures textiles (Oniol), *La Revue du trésor* 2004. 705). En l'espèce, l'agence unique de paiement⁴ avait émis des titres

⁴ L'AUP a été créée par la loi d'orientation agricole n° 2006-11 du 5 janvier 2006 ; elle avait pour objet d'assurer, dès lors que la mission lui en est confiée par décret, le paiement et la gestion d'aides publiques communautaires ou nationales en faveur de l'agriculture et des industries qui lui sont liées ; elle apportait en outre, dans ce domaine, son appui aux établissements publics du secteur agricole qui lui en faisaient la demande, dans des conditions précisées par voie de convention. L'AUP a fusionné avec le CNASEA le 1^{er} avril 2009 (ordonnance n° 2009-325 du 25 mars 2009).

exécutoires en vue d'obtenir le reversement de primes et d'une pénalité communautaire indûment versées. Mais en raison de l'ouverture d'une procédure de liquidation judiciaire, l'agent comptable avait été contraint de déclarer la créance au passif de la procédure. Cette déclaration ayant été opérée tardivement, la responsabilité du comptable public était susceptible d'être engagée pour défaut de recouvrement. Mais l'agent comptable a pu utilement se prévaloir des dispositions européennes aux termes desquelles n'est prévue, en pareille circonstance, que la possibilité d'une compensation avec de nouvelles aides, pour obtenir du juge des comptes qu'il soit dégagé de sa responsabilité. Il convenait, en effet, de déduire de ces dispositions que le titre correspondant à l'amende n'aurait pu faire l'objet d'un recouvrement dans le cadre de la liquidation même s'il avait été produit à temps. Relevant, par ailleurs, que les créances en cause étaient devenues manifestement irrécouvrables au moment de la prise de fonction du comptable, la Cour des comptes en conclut que sa responsabilité ne pouvait être engagée.

Cette espèce illustre une nouvelle fois, l'emprise croissante du droit européen sur notre système juridique, y compris dans cette discipline régalienne par excellence qu'est le droit public financier. A cet égard, on rappellera que la Cour de discipline budgétaire et financière a clairement rappelé que l'effet direct en droit interne des règlements du Conseil des Communautés européennes a pour conséquence, lorsque ces normes intéressent l'exécution des dépenses communautaires ainsi que le contrôle de leur emploi, de les inclure au nombre des règles d'exécution des recettes et des dépenses au sens de l'article L. 313-4 CJF (...) des organismes publics nationaux chargés de la mise en œuvre d'actions financées en tout ou partie par la communauté européenne (CDBF, 20 décembre 2007, arrêt n° 159, Secrétariat d'État aux petites et moyennes entreprises, au commerce et à l'artisanat, Direction de l'artisanat, gestion des crédits du fonds social européen (FSE), *La Revue du Trésor* 2008. 375). La Cour des comptes s'était déjà reconnue compétente, sur le fondement de l'article L. 111-7 CJF, pour contrôler des organismes, y compris de droit privé, recevant des concours financiers européens (C. comptes, 10 novembre 1999, Office national interprofessionnel des vins [ONIVINS], *Rec. C. comptes* 81. C. comptes, 14 janvier 2002, Avis du Parquet général sur la compétence de la Cour, *Rec. C. comptes* 151 ; *RFD adm.* 2005. 662). Cette position a été appliquée en

particulier s'agissant d'aides émanant du Fonds social européen, perçues au lieu et place du ministère du Commerce et de l'Artisanat (Communication du Procureur général n° 26684 du 4 janvier 2002, *Rec. C. comptes* 149 ; *RFD adm.* 2005. 662). Les Chambres régionales des comptes n'ont pas davantage hésité à faire application des dispositions du droit communautaire/européen. Ainsi, le juge contrôle le respect de ces dispositions, par exemple en matière d'aide apportée aux entreprises (CRC Champagne-Ardenne, 28 janvier 2002, Rapport d'observations définitives, *Rec. C. comptes* 154 ; *RFD adm.* 2005. 662). De même, la juridiction financière a pu constater le retard pris par une commune dans la mise aux normes de ses équipements d'assainissement entraînant le non respect des échéances fixées par la directive "Eaux résiduaires urbaines" du 21 mai 1991 transposée dans le droit interne par la loi n° 92-3 du 3 janvier 1993. Le délai prévu pour les agglomérations situées en zone sensible était fixé au 31 décembre 1998. Ce retard, outre qu'il risque de faire perdre à la commune le bénéfice des taux de subventions majorés prévus par l'agence de l'eau, pourrait entraîner la mise en cause de la France devant la CJCE (CRC Rhône-Alpes, 7 février 2003, Rapport d'observations définitives, Commune de Saint-Etienne, *Rec. C. comptes* 221 ; *RFD adm.* 2006. 837).

Contrôle hiérarchisé de la dépense. C'est sur le fondement de l'article 12 RGCP (désormais art. 19 GBCP) que le comptable public est tenu d'effectuer un contrôle de la régularité de la dépense avant de procéder à son paiement. Parmi ces contrôles, le comptable doit s'assurer du caractère libératoire du paiement ce qui implique que le paiement soit effectué au profit du bon créancier. A défaut, sa responsabilité est engagée (C. comptes, 10 janvier 1901, Ville de Paris, *Rec. C. comptes* 218. C. comptes, 30 avril 1980, Commune de Sucy-en-Brie, *Rec. C. comptes* 98 ; *GAJF*, 4e éd., n° 20. C. comptes, 1^{er} juillet 1980, TPG de l'Oise, *Rec. CE* 1056. C. comptes, 11 décembre 1991, LEP Jean-Monnet à Lille, *Rec. C. comptes* 111. C. comptes, 25 mai 1992, Centre hospitalier d'Ajaccio, *Rec. C. comptes* 46 ; *La Revue du Trésor* 1992. 735 ; *RF fin. publ.* 1993. 145. C. comptes, 12 octobre 1995, Département de l'Eure, *La Revue du Trésor* 1996. 179. CRC Provence-Alpes-Côte d'Azur, 3 avril 1997, Commune de Saint-Cannat, *La Revue du Trésor* 1997. 550. CRC Pays-de-Loire, 29 septembre 1997, Centre hospitalier de Saumur, *La Revue du Trésor* 1998. 270. C. comptes, 18 février 1999, Institut national polytechnique de Grenoble,

Rec. C. comptes 13 ; *La Revue du Trésor* 2000. 201 ; *RFD adm.* 2000. 1123. C. comptes, 20 octobre 2000, Parc national de Port-Cros, *Rec. C. comptes* 70. C. comptes, 5 février 2004, Trésorier-payeur général de la Marne, *La Revue du Trésor* 2004. 708. C. comptes, 22 mai 2008, Syndicat intercommunal d'alimentation en eau potable (SIAEP) de Guerbigny, *Gestion et fin. publ.* 2009. 783).

En l'espèce, la Cour des comptes a pu constater que certains paiements avaient été faits à un mauvais créancier. Pour autant, la responsabilité du comptable public n'est pas engagée, ces paiements ayant été pratiqués dans le cadre d'un plan de contrôle établi par l'agent comptable et agréé par le ministre induisant un contrôle par sondage de ces dépenses. La mise en œuvre de la LOLF et la redéfinition du rôle des ordonnateurs et des comptables ont conduit à la mise en place d'un contrôle hiérarchisé de la dépense. Jusqu'à l'intervention du GBCP (article 42), le CHD présentait la particularité d'être pratiqué sans fondement juridique. Le juge des comptes en avait tiré de premières conséquences en refusant de décharger des comptables sous prétexte que certaines dépenses n'avaient pu être contrôlées en raison d'un CHD. Il était en effet difficilement envisageable pour un juge d'écarter les dispositions de l'article 60-XII de la loi du 23 février 1963 en ce qu'elles prévoyaient un contrôle systématique de la dépense au profit d'un... néant normatif.

Mais en l'espèce, point de néant puisqu'un texte, l'article R. 621-32 du code rural, avait clairement indiqué qu'il appartenait au ministre de fixer par arrêté les conditions dans lesquelles, en application d'un plan de contrôle établi par l'agent comptable et agréé par ce ministre, l'agent comptable peut exercer par sondage le contrôle des dépenses d'intervention économique. La Cour des comptes y a vu une application directe de l'article 60-XII de la loi du 23 février 1963 qui prévoyait que les modalités d'application dudit article pouvaient être fixées soit par le décret RGCP soit par décrets contresignés par le ministre des finances. Relevant que ces dispositions avaient été précisées par un arrêté prévoyant explicitement que « les contrôles portant sur la qualité de l'ordonnateur, l'intervention préalable des contrôles réglementaires, la réalité de la créance, la présence des pièces justificatives, l'exactitude des calculs de liquidation et le caractère libératoire du règlement peuvent être réalisées par voie de sondage », la Cour des comptes a pris appui sur ce plan de contrôle pour pro-

noncer un non-lieu à charge. Précisons que la Cour des comptes a accepté que ce plan de contrôle, établi par l'agent comptable et transmis au ministre, soit implicitement agréé par ce dernier.

Cet arrêt constitue le premier cas de décharge d'un agent comptable prenant appui sur le CHD : cas justifié par les dispositions réglementaires ayant conduit à l'établissement d'un plan de contrôle sur lequel le comptable a opéré ses paiements. Il faut en effet souligner qu'alors que le texte de 1962 était encore applicable, le juge des comptes avait systématiquement écarté l'argument tiré d'un contrôle hiérarchisé de la dépense. Ainsi qu'il a pu le préciser « si le contrôle hiérarchisé de la dépense a pour objet de proportionner les contrôles aux risques et aux enjeux, il constitue une modalité administrative du contrôle de la dépense et ne saurait contrevenir aux dispositions de l'article 60-1, 3^e alinéa de la loi du 23 février 1963 aux termes duquel la responsabilité personnelle et pécuniaire (des comptables) se trouve engagée dès lors (...) qu'une dépense a été irrégulièrement payée » (C. comptes, 25 mai 2011, TPG de l'Indre-et-Loire, *Gestion et fin. publ.* 2012 n° 10 p. 77, notre chron. Voir également CRC Lorraine, 4 novembre 2010, Communauté de communes d'Epinal Golbey, *RFD A* 2011. 1044). Egalement, et à propos du remboursement de frais de déplacement justifiés par des états de frais ne répondant pas aux exigences de la nomenclature des pièces justificatives, le juge des comptes a rejeté le moyen tiré de ce que dans le cadre du contrôle hiérarchisé de la dépense, le plan de contrôle prévoyait que les dépenses inférieures à mille euros relevant d'un barème n'étaient plus soumises à un visa systématique (CRC Bretagne, 7 juillet 2009, Syndicat intercommunal de collecte et de traitement des ordures ménagères (Sictom) de Hédé – Bécherel – Combourg – Tinténac (Ille-et-Vilaine), *Gestion et fin. publ.* 2010. 572, chron. Girardi J.-L., Renouard L., et Rocca P.). Ainsi qu'a pu le souligner le ministre public à propos de cette affaire, le fondement réglementaire des nouveaux plans de contrôle mis en place dans le cadre du CHD « n'était pas encore au moment du paiement et n'est d'ailleurs toujours pas à ce jour, assuré : qu'il en résulte, en l'état de la réglementation, que la mise en place d'un contrôle hiérarchisé de la dépense n'est pas opposable au juge financier » (*ibid.* 574).

L'espèce commentée présente donc cette particularité, en comparaison des autres jurisprudences citées, de justifier de bases réglementaires ayant permis l'instauration d'un contrôle hiérarchisé de la dépense,

reconnu par le juge des comptes. Mais, et ainsi que nous avons déjà pu le souligner (Damarey S., Le juge des comptes confronté à la pratique lolfienne du RGCP de 1962, *Gestion et fin. publ.* 2013, n° 2-3 p. 148), cette solution jurisprudentielle ne relevait toutefois pas de l'évidence. En effet, dans ses conclusions, le procureur général avait estimé que la Cour des comptes ne pouvait interpréter les dispositions réglementaires invoquées comme ayant dérogé à la règle, de niveau législatif, selon laquelle la responsabilité du comptable est engagée dès lors qu'une dépense a été irrégulièrement payée. Et même si des « considérations de contexte » peuvent être avancées pour expliquer la solution retenue (Michaut C. et Sitbon P., note sous C. comptes, 15 septembre 2011, Agence unique de paiement, *AJDA* 2012. 1273), il n'en demeure pas moins que le juge des comptes a témoigné, en l'espèce, d'une perception particulière de la hiérarchie des normes (étonnement que MM. Michaut et Sitbon ont également relayé, *ibid*). Il peut d'ailleurs être renvoyé au jugement rendu par la CRC Haute-Normandie qui, très judicieusement, a pu souligner « que la circonstance que (des) dépenses, initialement payées à tort, ne relevaient plus du contrôle systématique du comptable, en raison de l'entrée en vigueur du dispositif de contrôle hiérarchisé de la dépense (...) bien loin d'exonérer le comptable de sa responsabilité personnelle et pécuniaire au regard de la juridiction financière, est de nature à faire apparaître les failles d'un plan de contrôle hiérarchisé dont les risques de paiement irrégulier n'ont pas été pertinemment calculés » (CRC Haute-Normandie, 9 juin 2009, Commune de Rouen (Seine-Maritime), *Gestion et fin. publ.* 2010. 186, *chron. Girard J.-L., Renouard L. et Rocca P.*). Il conviendra de préciser l'analyse afin de déterminer dans quelle mesure le CHD peut être accueilli par le juge des comptes pour justifier de décharger le comptable de sa responsabilité ; mais, si cette orientation jurisprudentielle venait à se préciser, ceci mènerait au constat que l'introduction d'un CHD doit être strictement appréciée en termes de responsabilité comptable.

Indéniablement, la décision Agence unique de paiement soulève une difficulté en termes de hiérarchie des normes. Avec cette décision, la Cour des comptes a accepté que les dispositifs comptables de contrôle puissent résulter soit du RGCP (désormais GBCP), soit d'un autre texte réglementaire spécifiquement applicable en s'appuyant sur les dispositions de l'article 60-III de la loi du 23 février 1963.

Or, selon cette même loi, la responsabilité du comptable public se trouve engagée dès lors qu'une dépense a été irrégulièrement payée. Au-delà du règlement de 1962, c'est donc également la loi de 1963 qu'il faudrait modifier afin d'écarter toute incertitude quant au régime de responsabilité supporté par le comptable public.

Extrait

Charge n° 1

Considérant que le réquisitoire susvisé porte sur la responsabilité personnelle et pécuniaire de M. F. à hauteur de 16340,95 €, au titre de l'exercice 2007 ;

Considérant que la créance concerne cinq titres exécutoires émis par l'agence unique de paiement les 14 et 19 juin 2006, et 24 mai 2007 à hauteur de, respectivement, 240 €, 20 €, 10 €, 378 € et 15 692,95 €, en vue d'obtenir le reversement de primes et d'une pénalité communautaire, indûment versées au titre de la campagne 2005 ;

Considérant que, alors que M. C. avait fait l'objet, le 5 juin 2007, de l'ouverture d'une procédure de liquidation judiciaire par jugement publié au BODACC du 5 juillet 2007, le comptable n'avait déclaré sa créance au passif de la procédure que le 3 décembre 2008 alors que le délai de forclusion expirait le 5 septembre 2007 ;

Considérant que le mandataire chargé de la liquidation a indiqué au comptable le 12 décembre 2008 que les délais de déclaration et de relevé de forclusion étaient expirés ; qu'ainsi la responsabilité du comptable était susceptible d'être engagée pour défaut de recouvrement ;

Considérant que M. F. fait valoir que les titres en cause avaient été émis non par l'AUP, mais par l'office de l'élevage (ONIEP), chargé de la gestion de ces aides jusqu'au 16 octobre 2007 ; qu'il précise que le titre correspondant à l'amende n'aurait pu faire l'objet d'un recouvrement dans le cadre de la liquidation même s'il avait été produit à temps car la réglementation communautaire ne prévoit qu'une possibilité de compensation avec de nouvelles aides ; enfin, qu'une des réserves émises le 14 octobre 2008 portait précisément sur ces créances ;

Considérant que la remise de service entre l'ONIEP et l'AUP est intervenue le 15 octobre 2007 alors que les créances en cause étaient déjà frappées de forclusion ;

Considérant, sans qu'il soit besoin d'examiner ses réserves, que la responsabilité du comptable ne peut être engagée en matière de recouvrement de recettes si la

créance en cause était manifestement irrécouvrable à sa prise de fonction ; qu'il y lieu de prononcer un non-lieu à charge concernant M. F., au titre de l'exercice 2007 ;

Charge n° 2

Considérant que le réquisitoire susvisé porte sur la responsabilité personnelle et pécuniaire de M. F. à hauteur de 30 595,72 € au titre de l'exercice 2006 ;

Considérant que l'AUP a payé, en deux virements du 1^{er} décembre 2006, la somme totale de 35 278,45 € au compte personnel de l'ancien gérant de l'EARL des Grands Chênes, M. Ca., au titre d'aides agricoles destinées à ladite société ; que l'EARL a obtenu du juge des référés le 27 mai 2008 que l'AUP lui paie la somme de 35 278,45 €, décision exécutée le 28 août 2008 ;

Considérant que l'agence unique de paiement a émis le 10 septembre 2007 un titre exécutoire, d'un montant de 35 278,45 €, envers M. Ca., afin d'obtenir le reversement des aides indûment versées ; qu'un huissier a été diligenté le 29 février 2008 pour le recouvrement de cette créance ; que le montant du reste à recouvrer s'élève en janvier 2010 à 30 595,72 € ;

Considérant que les paiements effectués le 1^{er} décembre 2006 ayant été faits à un mauvais créancier n'avaient pas de caractère libératoire ; que le comptable n'avait donc pas effectué les contrôles prescrits par l'article 12 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962, susvisé ;

Considérant que M. F. indique que la « dépense communautaire a été réalisée conformément aux dispositions réglementaires applicables à cette mesure » ; qu'il ressort de l'instruction que selon l'article R. 621-32 du code rural, applicable au moment du paiement incriminé, « le ministre fixe par arrêté les conditions dans lesquelles, en application d'un plan de contrôle établi par l'agent comptable et agréé par ce ministre, l'agent comptable peut exercer par sondage le contrôle des dépenses d'intervention économique » ; qu'une telle disposition doit être analysée plutôt comme une application directe de l'article 60-XII de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 modifiée susvisée qui énonce : « Les modalités d'application du présent article sont fixées soit par le décret portant règlement général sur la comptabilité publique, soit par décrets contresignés par le ministre des finances » que comme une modalité d'application à un type de dépense particulier des

règles du décret du 29 décembre 1962 susvisé ;

Considérant que ces dispositions ont été précisées par un arrêté du 31 juillet 2002 dont l'article 2 prévoit explicitement que « les contrôles portant sur la qualité de l'ordonnateur, l'intervention préalable des contrôles réglementaires, la réalité de la créance, la présence des pièces justificatives, l'exactitude des calculs de liquidation et le caractère libératoire du règlement peuvent être réalisés par voie de sondage » ;

Considérant que M. F. a produit le plan de contrôle établi pour la campagne 2006-2007 et transmis à la direction générale de la comptabilité publique par lettre du 27 juin 2006 ; que cette transmission se terminait par une mention finale précisant « Sauf observation de votre part avant le 5 juillet, et compte tenu de l'urgence, je considérerai que le plan de contrôle 2006-2007 est agréé » ;

Considérant que, faute d'agrément explicite du plan de contrôle par le ministre chargé du budget, compte tenu des circonstances particulières, notamment de l'urgence qui s'attachait à ce que les aides communautaires soient payées à leurs bénéficiaires, un accord tacite du ministre peut être admis en l'espèce ; que la pertinence de ce plan de contrôle n'est pas remise en cause et qu'il n'est pas établi que les paiements incriminés relevaient de l'échantillon soumis au contrôle de l'agent comptable dans le cadre du plan de contrôle, et qu'il y a lieu de prononcer un non-lieu à charge concernant M. F., au titre de l'exercice 2006 ;

Considérant que l'exacte reprise des soldes de l'exercice 2007 n'a pu être vérifiée ;

Par ces motifs,

ORDONNE :

Article unique : M. F. est déchargé de sa gestion au titre de l'exercice 2006.

Cour des comptes, 4^{ème} Chambre, arrêt n° 62040, 29 septembre 2011, Commune de Koné (Nouvelle-Calédonie)

Appel ; appel du comptable [confirmation du jugement] ; délai d'appel ; délai d'acheminement. Gestion patente ; dépenses ; marchés publics ; seuil des marchés.

Recevabilité d'un appel tardif. Le délai dont dispose le comptable pour faire appel du jugement rendu par une chambre régionale des comptes est de deux mois à compter du lendemain de sa notification. Il s'agit d'un délai franc qui se compute de la même manière devant les juridictions financières que devant les juridictions

administratives de droit commun (C. comptes, 23 juin 1999, Caisse de crédit municipal de Nice, *La Revue du Trésor* 2000. 195). La requête doit donc parvenir au plus à 24 heures le jour où le délai expire ou le lendemain si le délai s'achève un jour férié (C. comptes, 30 mars 2000, Commune de Locoat-Mendon, *La Revue du Trésor* 2001. 32). L'appel tardif est déclaré irrecevable (C. comptes, 5 novembre 1992, Commune de Brantôme : *La Revue du Trésor* 1993. 215) ; tel est le cas, par exemple pour un retard de dix jours (C. comptes, 10 juillet 1997, Commune d'Antibes, *La Revue du Trésor* 1998. 41), voire de deux jours (C. comptes, 5 décembre 1996, Lycée Charles-le-Chauve à Roissy-en-Brie, *La Revue du Trésor* 1997. 363) ou même d'un seul (C. comptes, 23 septembre 1999, Commune de Beaulieu-sur-Mer, *La Revue du Trésor* 2000. 195). La forclusion ne sera toutefois pas opposée au comptable qui apporte la preuve qu'il avait pris les dispositions nécessaires pour respecter le délai d'appel, le retard n'étant dû qu'au mauvais fonctionnement des services postaux (C. comptes, 20 février 1991, Hôpital de Challans, *Rec. C. comptes* 13 ; *La Revue du Trésor* 1991. 561, CE, 5 juillet 2004, Garnier, *La Revue du Trésor* 2006.150 ; *RFD adm.* 2005 661). Une justification que la Cour des comptes apprécie au cas par cas. Ainsi à propos d'une requête postée un 28 septembre pour une date de forclusion fixée au 30 septembre, la Cour des comptes a retenu, alors que l'acheminement et la distribution du courrier n'avaient pas fait apparaître de retard anormal et imprévisible et que, par ailleurs, la requête avait été enregistrée au greffe le jour même de la présentation du courrier, que la requête en appel ne pouvait être regardée comme recevable faute d'avoir été formée dans le délai réglementaire de deux mois (C. comptes, 16 décembre 2010, Centre hospitalier de Paimpol, *Gestion et fin. publ.* 2012. 170, *chron. Damarey S., Lascombe M. et Vandendriessche X.*). De même a-t-elle conclu que l'agent comptable n'avait pas pris les dispositions nécessaires pour respecter ce délai en envoyant sa requête un lundi alors que le délai expirait le jeudi (C. comptes, 25 mai 2000, Association dite « Tennis Club du Bourget », *La Revue du Trésor* 2002. 35).

L'espèce ici commentée constitue une nouvelle illustration de recevabilité d'un appel tardif en raison du délai d'acheminement postal anormalement long. Une solution classique bien que rare que le ministère public propose de transposer ici aux termes d'un rappel des règles en vigueur en la matière et des positions que

la Cour des comptes a déjà pu retenir à ce sujet. Mais encore faut-il, pour ce faire, que le comptable puisse justifier de ce délai anormalement long. Ainsi et *a contrario*, la Cour des comptes a déclaré irrecevable pour tardiveté l'appel formé par un comptable qui ne pouvait pas apporter la preuve qu'il avait pris les dispositions nécessaires pour respecter le délai d'appel ni qu'il avait été victime d'un mauvais fonctionnement des services postaux. Pour ce cas, la Cour des comptes avait pu suivre les conclusions du parquet qui avait relevé que l'envoi de la requête un vendredi rendait improbable, voire impossible, l'enregistrement de la requête pour le dimanche soir (C. comptes, 29 septembre 2011, Régies municipales de l'électricité et du gaz de Dreux, arrêt n° 62050).

Non respect du seuil des marchés publics.

L'agent comptable de la commune de Koné voit sa responsabilité engagée devant la chambre territoriale des comptes de Nouvelle-Calédonie en raison de paiements de mandats pratiqués en dépassement du seuil des marchés publics (seuil fixé par une délibération du Congrès du territoire). A l'appui de sa requête, l'agent comptable entendait se prévaloir des dispositions introduites par le décret du 2 avril 2003 n'imposant plus aux comptables de contrôler ces seuils. Il faut se rappeler que c'est de manière purement prétorienne que la Cour des comptes avait décidé qu'il incombait au comptable de s'assurer du respect des seuils des marchés publics afin notamment d'éviter le fractionnement (C. comptes, 1^{er} juillet 1993, Mme Soldevilla, Comptable du syndicat intercommunal d'électrification de la Corse-du-Sud, *Rec. C. comptes* 79 ; *GAJA* 4^{ème} éd. n° 17 ; *La Revue du Trésor* 1993. 790). La Cour avait ainsi développé une importante jurisprudence qui sera contrariée à partir de 2003 par l'expression de la volonté clairement exprimée par les ministres intéressés dans différentes instructions : désormais, les comptables publics n'ont plus à contrôler le respect du seuil des marchés par les services ordonnateurs.

L'arrêt Grand port maritime de Bordeaux (*Gestion et fin. publ.* 2011. 152, *chron. Lascombe M. et Vandendriessche X.*) pouvait toutefois s'interpréter comme la volonté de la Cour des comptes de maintenir un niveau de contrôle exigeant en matière de contrôle des marchés publics.

Point de résistance avec cette espèce Commune de Koné mais une simple conséquence tirée de ce que les dispositions n'imposant plus aux comptables

publics de contrôler le seuil des marchés publics n'ont pas été transposées à la Nouvelle-Calédonie. Il revenait donc à l'agent comptable de s'assurer du respect des seuils des marchés publics. Faute de l'avoir fait, la responsabilité du comptable ne pouvait qu'être engagée.

Circonstances « atténuantes ». L'office du juge des comptes laisse souvent dubitatifs ses justiciables. Il en va notamment ainsi lorsqu'il écarte, d'un revers de main pourrait-on dire, les circonstances que les comptables sont parfois amenés à évoquer afin de justifier des irrégularités constatées dans leur comptabilité. Ainsi le comptable ne saurait s'exonérer de sa responsabilité en excipant du moyen selon lequel l'adresse initiale ou la dernière adresse connue des débiteurs ne lui a pas permis de notifier des actes interruptifs de prescription ; un tel moyen est en effet inopérant devant le juge des comptes (C. comptes, 22 novembre 2007, Centre communal d'action sociale de Ploemeur, *Gestion et fin. publ.* 2009. 452). De même, alors que le comptable souligne les difficultés rencontrées à l'occasion de sa prise de fonction dans un premier poste, qui ne lui auraient laissé « aucune possibilité de recherches avancées sur la comptabilité antérieure », notamment du fait que son prédécesseur, désigné par le rectorat, pour exercer une mission de « tutorat » n'a pas exercé cette mission en lui expliquant le détail des comptes. La Cour des comptes retient qu'aucune de ces circonstances, qui ne sont pas constitutives de la force majeure, n'est de nature à exonérer le comptable de sa responsabilité pécuniaire et personnelle (C. comptes, 28 mai 2009, Collège Les Quatre vents au Lude, *Gestion et fin. publ.* 2010. 289). De même, alors que le comptable fait valoir divers arguments liés au contexte difficile dans lequel l'agence comptable s'est vue confier la mission de procéder au paiement d'indemnités décidées par le Premier ministre, il ne conteste pas les faits et ne produit aucune justification. Des arguments qui ne sont pas de nature à dégager le comptable de sa responsabilité personnelle et pécuniaire devant le juge des comptes mais qui pourraient, prend soin de préciser la Cour des comptes, motiver une demande de remise gracieuse (C. comptes, 20 mai 2009, Office national des anciens combattants et victimes de guerre (Onac), *Gestion et fin. publ.* 2010. 289).

Même logique avec la présente espèce alors que l'agent comptable entendait se prévaloir des circonstances locales tenant aux dissensions au sein du SIVOM VKP, à la nécessité en conséquence pour la

commune de Koné de prendre des mesures de salubrité, et au faible nombre d'entreprises aptes localement à effectuer les prestations objets des conventions en cause ; autant d'éléments que la Cour des comptes écarte en ce qu'ils « sont sans incidence sur la responsabilité du comptable ».

Extrait

Vu la requête, enregistrée le 11 février 2011 au greffe de la chambre territoriale des comptes de Nouvelle-Calédonie, par laquelle M. D., comptable de la commune de Koné, du 1^{er} janvier 2007 au 31 décembre 2008, a élevé appel du jugement n° 2010-02 du 18 novembre 2010 par lequel ladite chambre l'a constitué débiteur des deniers de ladite commune pour la somme de 11 749,836 (1 402 128 francs CFP) augmentée des intérêts de droit ;

Sur la recevabilité :

Attendu que les articles R. 262-87 et R. 262-88 du code des juridictions financières prescrivent que le délai d'appel pour former le recours d'un jugement de la chambre territoriale des comptes de Nouvelle-Calédonie est de deux mois et qu'il s'apprécie à la date d'enregistrement de la requête au greffe de ladite chambre ;

Attendu que le jugement n° 2010-02 du 18 novembre 2010 a été notifié à M. D. le 9 décembre 2010, que ce dernier a interjeté appel par lettre du 1^{er} février 2011, mais que celle-ci n'a été enregistrée au greffe que le 11 février 2011 ;

Qu'ainsi le délai de deux mois prévu à l'article R. 262-87 n'a pas été respecté ;
Considérant toutefois que cet appel tardif est recevable, compte tenu du délai d'acheminement postal anormalement long ;

Sur le fond :

Attendu que par jugement du 18 novembre 2010 précité, la chambre territoriale des comptes de Nouvelle-Calédonie a rendu M. D., comptable de la commune de Koné, débiteur de la somme de 11 749,83 € (1 402 128 francs CFP) pour avoir procédé au paiement de mandats en dépassement du seuil des marchés publics, fixé, en Nouvelle-Calédonie, à 8 000 000 F CFP par une délibération n°136CP modifiée du 1^{er} mars 1967 du Congrès du territoire ;

Attendu que l'appelant soutient en premier lieu que le recours à des conventions, en lieu et place d'un marché public, s'explique par des circonstances locales ;

Attendu qu'en deuxième lieu, il estime que ces conventions sont exécutoires et qu'elles s'imposent à lui sans qu'il ait à en apprécier la légalité interne ;

Attendu qu'en troisième lieu, il invoque le fait que les comptables ne sont plus chargés depuis 2003 de veiller au contrôle de l'application des seuils des marchés publics ;

Qu'ainsi l'appelant demande que le jugement de la chambre territoriale des comptes de Nouvelle-Calédonie soit infirmé ;

Considérant que les circonstances locales rappelées par le comptable, tenant aux dissensions au sein du SIVOM VKP, à la nécessité en conséquence pour la commune de Koné de prendre des mesures de salubrité, et au faible nombre d'entreprises aptes localement à effectuer les prestations objets des conventions en cause, sont sans incidence sur la responsabilité du comptable ;

Considérant que le fait que ces conventions soient exécutoires, ce qui est avéré, et qui n'a pas été soulevé par la chambre territoriale, ne saurait constituer une condition suffisante pour apprécier la responsabilité du comptable, ici fondée sur l'absence de contrôle de la validité de la créance ;

Considérant enfin que les dispositions du code général des collectivités territoriales, notamment les articles D. 1617-19 à D. 1617-21, introduites par le décret n° 2003-301 du 2 avril 2003, n'imposant plus aux comptables publics de contrôler le seuil des marchés publics, ne sont pas applicables à la Nouvelle-Calédonie ;

Par ces motifs,

ORDONNE :

1^{er}) La requête de M. D. est déclarée recevable.

2^{ème}) Le jugement n° 2010-02 du 18 novembre 2010 de la chambre territoriale des comptes de Nouvelle-Calédonie est confirmé.

Conclusions n° 438 du 1^{er} juillet 2011 (Extrait)

(...)

b. Délai de recours

La question de la recevabilité de la requête au regard des délais de recours mérite examen dans la mesure où elle a été enregistrée au greffe de la CTC le 11 février 2011 alors que l'accusé de réception de la notification du jugement attaqué est daté du 9 décembre 2010.

- Le rappel des règles en vigueur

Aux termes de l'article R. 262-87 du CJF, la requête en appel doit être formée dans le délai de deux mois à compter de la notification du jugement définitif de la CTC.

Par ailleurs, l'article R. 262-88 du CJF précise que « la date à prendre en compte pour apprécier si le délai défini au premier alinéa de l'article R. 262-87 a été respecté est celle de l'enregistrement de la requête au greffe de la chambre ».

Sur ce point, il ressort de la jurisprudence que « les délais d'appel sont d'ordre public » et « qu'aucun tribunal ne peut les rouvrir lorsqu'ils sont expirés »⁵.

Les délais se comptent au sein des juridictions financières selon la règle du délai franc applicable aux juridictions administratives depuis l'arrêt du Conseil d'État « *Ministre de la santé et Mme Divol* » du 14 novembre 1980. Dans ce système le dépôt de la requête est possible jusqu'au lendemain du « *dies ad quem* ».

Depuis un arrêt du 23 juin 1999 « *Caisse de crédit municipal de Nice* », le juge des comptes interprète de manière rigoureuse ce principe⁶. La Cour a récemment encore confirmé cette jurisprudence par un arrêt « *Centre hospitalier de Paimpol* »⁷ en date du 16 décembre 2010.

La Cour n'admet la recevabilité de requêtes parvenues tardivement que lorsque le requérant apporte la preuve qu'il avait pris les dispositions nécessaires pour respecter le délai d'appel et qu'il a été victime d'un mauvais fonctionnement des services postaux⁸.

Cette position est conforme à la jurisprudence du Conseil d'État telle qu'elle a été réaffirmée dans un arrêt « *Communes et établissements de la réunion de Bourg-Madame* » du 5 juillet 2004. A cette occasion, le Conseil a relevé qu'en prévoyant huit jours d'acheminement du courrier le requérant avait formé son appel en temps utile pour qu'il soit enregistré avant l'expiration du délai de recours ; qu'il suit de là qu'il « est fondé à soutenir que l'arrêt attaqué rejetant son appel pour tardiveté est entaché d'une erreur de droit et en demander l'annulation ».

A contrario la Cour déclare les requêtes irrecevables quand leur enregistrement tardif n'est pas imputable aux délais postaux⁹.

⁵ 1^{er} mai 1930, « *Commune de Montfermeil* ».

⁶ 24 novembre 2005, « *Commune de Vaujany* ».

⁷ CC, « *Centre hospitalier de Paimpol* », 16 décembre 2010. Arrêt n° 59679.

⁸ 20 décembre 1989, « *Dhelin, centre hospitalier de St Paul de la Réunion* » ; 20 février 1991, « *Bouvet, Hôpital de Challans* ».

⁹ 30 mars 2000, « *Commune de Locoal-Mendon* ».

- Le cas de l'espèce

Alors que le jugement entrepris a été notifié au comptable le 9 décembre 2010, celui-ci devait veiller à ce que sa requête soit enregistrée au greffe de la CTC avant le 10 février 2011.

A cet égard, le requérant, bien que résidant désormais à Aigues-Mortes où il exerce les fonctions de Chef du Centre des finances publiques, pouvait raisonnablement espérer que sa requête, datée du 2 février 2011⁹ et postée ce jour là (le cachet de la poste faisant foi), parviendrait à Nouméa en temps et heure, à savoir en moins d'une semaine. Il existe en effet des vols aériens quotidiens entre la métropole et la Nouvelle-Calédonie.

Pourtant tel n'a pas été le cas puisque la requête en appel a été enregistrée au greffe de la CTC le 11 février, soit 9 jours après son envoi et donc après l'expiration du délai de recours intervenu le 10 février.

La Cour pourrait néanmoins considérer, comme le propose la rapporteure, que le comptable a formé son recours dans le délai utile et que seul un délai d'acheminement postal anormalement long entre la métropole et la Nouvelle-Calédonie a empêché son enregistrement dans les délais requis.

c. L'avis du ministère public

Si la Cour devait suivre le raisonnement qui précède, la requête, accompagnée des documents sur lesquels elle s'appuie en particulier le jugement de la CTC, répondant aux conditions de forme et de délai exigées par les articles R. 262-86 et suivants du code des juridictions financières, pourrait être déclarée recevable. (...)

II. L'EXAMEN AU FOND

A. Le rappel des faits

La commune de Koné a confié à la SARL « Transports et services » la réalisation, dans les mêmes zones géographiques et pour la période 2007 et 2008, de prestations en matière de collecte des ordures ménagères.

A cet effet, la commune a conclu trois conventions successives avec la SARL « Transports et services » pour le même prix mensuel, soit 701 064 F CFP. La SARL s'est ainsi engagée à assurer la prestation précitée pour une période de 5 mois allant du 1^{er} novembre 2006 au 31 mars 2007 (convention n° 33/06 du 11 décembre 2006) ; puis pour une période de 11 mois allant du 1^{er} avril 2007 au 28 février 2008 (convention n° 09/07 du 3 mai 2007) ; et enfin pour une période

de 10 mois allant du 1^{er} mars 2008 au 31 décembre 2008 (convention n° 10/08 du 5 juin 2008).

Dans le cadre de l'exécution des conventions précitées, le comptable a procédé aux paiements de deux mandats, chacun d'un montant de 701 064 F CFP, en dépassement du seuil des marchés publics. Celui-ci a été fixé à 8 000 000 F CFP par une délibération n° 136 CP modifiée du 1^{er} mars 1967 du Congrès du territoire.

En conséquence, la CTC a considéré qu'en effectuant ces paiements sans les avoir suspendus, le comptable avait méconnu ses obligations en matière de contrôle de la validité de la dépense telles qu'elles sont prévues par le décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique et engagé sa responsabilité personnelle et pécuniaire.

La chambre a en particulier fondé son jugement sur les dispositions du décret du 2 septembre 1996 portant établissement de la liste des pièces justificatives des paiements des communes, des provinces, du territoire et des établissements publics locaux de la Nouvelle-Calédonie qui prévoit que pour les achats sur mémoire ou factures portant sur des prestations effectuées par des tiers privés (§40) le comptable doit « prendre en considération les commandes de nature identique ou similaire dans l'année civile à un même fournisseur en application du code des marchés publics ou les dépenses se rapportant à un objet unique nettement déterminé auprès d'une personne physique ou morale en application de la réglementation des marchés publics fixée par le Congrès du territoire ».

B. La discussion des moyens du requérant

1. « Les difficultés de fonctionnement du SIVOM VKP, qui ont conduit les communes à continuer à exercer des compétences déléguées par voie de conventions »

Le comptable fait d'abord valoir que, par un arrêté du 9 janvier 2008, le Haut-commissaire de la République a créé le SIVOM VKP pour exercer une compétence élargie dans les domaines de la collecte des ordures ménagères ainsi que dans le traitement de l'eau et de l'assainissement sur le territoire des communes de Koné, Voh et Pouébo.

Néanmoins en raison de dissensions au sein du syndicat, les communes ont demandé à continuer à exercer leurs compétences jusqu'au 30 octobre 2008, puis jusqu'au 1^{er} janvier 2009 et enfin jusqu'au 1^{er} avril 2009.

En conséquence, la commune de Koné a assuré elle-même l'enlèvement des

ordures ménagères par l'intermédiaire de la société susmentionnée, le recours aux conventions se justifiant, selon le comptable, par le faible nombre d'entreprises au sein de la province du nord et par la nécessité de bien connaître le terrain en raison de la dispersion dans la chaîne de montagne des villages à desservir.

Ce moyen purement descriptif et factuel ne repose sur aucune argumentation de nature juridique pouvant exonérer le comptable de sa responsabilité. Il ne répond en rien au grief fait au comptable d'avoir méconnu ses obligations en matière de contrôle de la validité de la dépense.

Aussi ce premier moyen s'avère-t-il inopérant et ne pourra en conséquence qu'être écarté par la Cour.

2. « Les comptables ne sont plus chargés depuis 2003 de veiller au contrôle de seuils des marchés »

a. Le cadre juridique applicable

Le requérant fait ensuite valoir que les obligations reposant sur les comptables dans le domaine de la commande publique ne leur imposent plus, depuis 2003, de veiller au contrôle de seuils des marchés.

En avançant cet argument le comptable fait référence aux dispositions de l'instruction codificatrice n° 03-041-MO du 23 juillet 2003 relative aux « pièces justificatives des dépenses du secteur public local », texte aujourd'hui remplacé par l'instruction codificatrice n° 07-024-MO du 30 mars 2007.

Il sera rappelé sur ce point que la loi n° 82-213 du 2 mars 1982 modifiée relative aux droits et libertés des communes, des départements et des régions a prévu (articles 15, 55 et 82) que la liste des pièces justificatives, que les comptables publics locaux doivent exiger avant de procéder au paiement des dépenses des collectivités territoriales, de leurs groupements et de leurs établissements publics, est fixée par décret. Cette disposition est désormais reprise à l'article L. 1617-3 du Code général des collectivités territoriales.

Le décret n° 83-16 du 13 janvier 1983, modifié par les décrets n° 88-74 du 21 janvier 1988, n° 92-1123 du 2 octobre 1992, n° 2003-301 du 2 avril 2003 et dorénavant par le décret n° 2007-450 du 25 mars 2007, établit cette liste sous forme d'une nomenclature. Ce décret est codifié à l'annexe 1 du Code général des collectivités territoriales (CGCT). L'article D. 1617-19 de ce même code précise le champ d'application de la liste des pièces justificatives de dépense.

L'instruction précitée de 2003 et les textes qui l'ont suivie ont très sensiblement allégé la liste des pièces justificatives devant être produites au comptable.

Dans sa version de 2003, l'instruction précisait déjà que « *En ce qui concerne le paiement des dépenses relevant de la rubrique 4 "Travaux, fournitures, services", la nomenclature met en œuvre la décision des ministres de ne plus faire intervenir les comptables publics dans le contrôle du seuil des marchés publics : c'est la présentation de la dépense par l'ordonnateur qui indique au comptable la nature des pièces exigibles* ».

Néanmoins, comme le rappelle la rapporteure, les dispositions précitées du CGCT et l'instruction codificatrice susmentionnée ne s'appliquent pas à la Nouvelle-Calédonie.

Toute disposition de nature législative ou réglementaire, y compris dans des matières relevant de la compétence de l'État, n'est applicable en Nouvelle-Calédonie que si elle comporte une mention expresse d'application en vertu du principe de spécialité législative de la Nouvelle-Calédonie rappelé par l'article 6-2 de la loi organique n° 99-209 du 19 mars 1999 relative à la Nouvelle-Calédonie¹⁰.

Le jugement de la CTC vise d'ailleurs de manière explicite le texte de référence applicable sur le territoire, à savoir le décret du 2 septembre 1996 portant établissement de la liste des pièces justificatives des paiements des communes, des provinces, du territoire et des établissements publics locaux de Nouvelle-Calédonie.

Ce texte prévoit que pour les « *achats sur mémoire ou factures portant sur des prestations effectuées par des tiers privés* » (§40), le comptable doit « *prendre en considération les commandes de nature identique ou similaire dans l'année civile à un même fournisseur en application du code des marchés publics ou les dépenses se rapportant à un objet unique nettement déterminé auprès d'une personne physique ou morale en application de la réglementation des marchés publics fixée par le congrès du territoire* » (note 31 sous §40).

¹⁰ Article 6-2 : « *Dans les matières qui relèvent de la compétence de l'État, sont applicables en Nouvelle-Calédonie les dispositions législatives et réglementaires qui comportent une mention expresse à celle fin* ». L'article 21-1-10° de la même loi dispose que l'État est compétent dans les matières relatives au « *régime comptable et financier des collectivités publiques et de leurs établissements publics* ».

Par ailleurs, l'article 1 de la délibération n° 136 CP modifiée du 1^{er} mars 1967 du Congrès de la Nouvelle-Calédonie portant réglementation des marchés publics en Nouvelle-Calédonie, également visée dans le jugement entrepris, dispose : « *Toute dépense publique se rapportant à un objet unique nettement déterminé, dont la fourniture ou l'exécution est assurée au territoire, aux provinces, aux communes de Nouvelle-Calédonie et à leurs établissements publics par une personne physique ou morale, doit donner lieu à un marché soumis aux règles fixées ci-après, sauf dispositions contraires prévues par délibération du congrès dès lors que son montant excède 8 000 000 F CFP. La notion d'objet unique doit s'entendre de prestations identiques à l'exclusion de prestations similaires* ».

b. Les obligations du comptable

Les comptables sont tenus, avant de régler les dépenses, d'exercer les contrôles prévus à l'article 12 B du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique.

Ce contrôle porte en particulier sur « *la validité de la créance* » et plus précisément, en application de l'article 13 du même texte, sur « *la justification du service fait et l'exactitude des calculs de liquidation* » ainsi que sur « *l'intervention préalable des contrôles réglementaires et la production des justifications* ».

A plusieurs reprises et notamment à l'occasion de son arrêt du 20 septembre 1973 « *Casenave et Mazerolles, comptables du SDPI de Meurthe-et-Moselle* », la Cour a rappelé que le comptable auquel est présenté une ordonnance ou un mandat de paiement « *ne saurait sans manquer gravement à (ses) obligations, présumer de la seule émission (du titre) de paiement, la régularité de la dépense* ».

La jurisprudence du juge des comptes sur le nécessaire respect de la nomenclature est à cet égard solidement établie¹¹. A titre d'illustration, la Cour a pu considérer, dans un arrêt du 20 octobre 1994 « *Moracchini, comptable de la commune de Calenzana* », qu'en l'absence des pièces justificatives prévues par la nomenclature, le comptable ne pouvait s'exonérer de sa responsabilité en excipant du caractère obligatoire de la dépense. De même, dans un arrêt du 5 septembre 2006 « *Commune de Roussel* », la Cour a déclaré deux comptables débiteurs envers la commune à

¹¹ CC 7 octobre 2004, *Tourelle, comptable du syndicat intercantonal pour le centre d'aide par le travail de Flixecourt* ; CC 24 février 2005, *payeur général du Trésor*.

raison de dépenses intervenues en l'absence des pièces justificatives « énoncées dans le paragraphe 312 de la nomenclature des pièces justificatives des dépenses des communes ».

Dans son arrêt « Morel, receveur de la commune de Corps » du 21 mars 2001, le Conseil d'État a pour sa part réaffirmé que, 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 par contre s'assurer que l'ordonnance ou le mandat sont appuyés des pièces justificatives prévues par la nomenclature applicable aux dépenses de l'espèce.

Par ailleurs le Conseil d'État a rappelé, dans son arrêt « Kammerer » du 8 décembre 2000, que, sans se faire juge de la légalité des actes administratifs, il appartient au comptable, en vertu des dispositions des articles 12 et 13 du décret du 29 décembre 1962, « d'interpréter ces actes conformément aux lois et règlements en vigueur ».

Il est de jurisprudence constante que le comptable doit, au regard des dispositions des articles 12 et 13 du RGCP, procéder à un contrôle exhaustif de la validité de la créance. Sans se faire juge de la légalité, il lui appartient d'obtenir communication des pièces prévues dans les nomenclatures *ad hoc*, afin d'être en mesure de procéder aux diligences et vérifications qu'imposent sa mission et sa responsabilité. Au titre de l'obligation de production des justifications, il est tenu par la nomenclature en vigueur.

c. Le cas de l'espèce

En premier lieu, la Cour serait fondée à relever qu'en procédant de manière régulière et sur une longue période à des paiements au bénéfice de la SARL « Transports et services » pour des prestations aussi lourdes que l'enlèvement des ordures ménagères, le comptable, sans se faire juge de la légalité, était en devoir, en vertu des dispositions des articles 12 et 13 du décret précité du 29 décembre 1962, de s'interroger sur les justificatifs produits à l'appui des mandats et en particulier sur la convention.

Pour reprendre les termes rappelés plus haut de l'arrêt du Conseil d'État « Kammerer », il relève des obligations du comptable « d'interpréter ces actes conformément aux lois et règlements en vigueur ».

En second lieu, les paiements litigieux auxquels a procédé le comptable dans le cadre de l'exécution des conventions mentionnées plus haut l'ont été en dépassement du seuil des marchés publics. En

procédant sans les avoir suspendus¹², le comptable a méconnu ses obligations de contrôle de la validité de la créance prévu par les articles 12 et 13 du RGCP : il n'a pas procédé aux vérifications des pièces prévues par la réglementation et la nomenclature en vigueur en Nouvelle-Calédonie.

Pour l'ensemble des raisons exposées ci-dessus, le ministère public considère que le second moyen avancé par le comptable devrait être écarté.

3. « Les conventions ont un caractère exécutoire et il n'appartient pas au comptable d'en apprécier la légalité interne »

En avançant ce moyen, le comptable rappelle une jurisprudence bien établie¹³ qui veut que les comptables ne soient pas juges de la légalité interne d'un texte.

Les comptables publics ne sont autorisés à vérifier la légalité des pièces justificatives que dans la stricte limite des contrôles dont ils sont personnellement et pécuniairement responsables (Cour des comptes, 2 mai 1996, « Commune de Royal »¹⁴). Ce contrôle est un contrôle de la régularité en la forme des pièces transmises. Une pièce est régulière en la forme lorsqu'elle émane de l'autorité régulièrement habilitée à l'édicter et lorsqu'elle est exécutoire.

Mais dans le cas d'espèce, contrairement à ce qu'avance le comptable, le jugement de la CTC n'est en aucune façon fondé sur l'absence de légalité de la décision de l'ordonnateur. Il n'est fondé que sur l'absence de contrôle de la validité de la créance par le comptable prévu par les dispositions des articles 12 et 13 du RGCP.

¹² L'article D. 241-24 du code des communes en Nouvelle-Calédonie précise que « Les comptables ne peuvent se refuser à acquitter les mandats ou ordonnances, ni en retarder le paiement, que si les pièces produites sont insuffisantes ou irrégulières ».

¹³ CC 7 octobre 2004, Tourelle, comptable du syndicat intercantonal pour le centre d'aide par le travail de Flixecourt ; CC 24 février 2005, payeur général du Trésor

¹⁴ Attendu qu'en vertu de l'article 15 de la loi du 2 mars 1992, repris à l'article L. 233-1 du code des juridictions financières, les comptables ne sont autorisés à vérifier la légalité des actes des autorités communales qu'autant qu'il est nécessaire pour ne pas engager leur responsabilité pécuniaire personnelle ; qu'en vertu de l'article 60-1, deuxième alinéa, de la loi de finances du 23 février 1963, cette responsabilité est engagée à défaut des seuls contrôles imposés par le règlement général sur la comptabilité publique ; qu'en l'espèce, la conformité des délibérations précitées aux lois et règlements n'entrait pas dans ces contrôles, ni, par conséquent, dans la compétence du juge des comptes, mais dans le contrôle général de légalité exercé, à la diligence du préfet, par le juge administratif.

En conséquence, la Cour ne pourra qu'écartier ce troisième moyen du requérant.

Cour des comptes, 3^{ème} Chambre, arrêt n° 61850, 4 octobre 2011, Université Paris VIII – Vincennes – Saint-Denis

Gestion patente ; recettes ; diligences complètes, rapides et adéquates. Dépenses ; primes, indemnités, rémunérations accessoires ; pièces justificatives (silence de la nomenclature) ; dépenses sans ordonnancement préalable ; régie d'avances. Procédure ; réserves du comptable entrant ; circonstances atténuantes ou exonératoires de responsabilité.

Examinant la gestion de quatre comptables successifs de l'université Paris VIII, la Cour se penche ici sur des diligences insuffisantes dans le recouvrement de recettes, des paiements sans ordonnancement préalable effectués irrégulièrement ainsi qu'un défaut de contrôle de la régie « Président ». Au terme d'un arrêt particulièrement long – en raison des nombreuses présomptions de charge pesant sur ces comptables (ne sont reproduits, dans le cadre de cette chronique, que des extraits particulièrement condensés), la Cour des comptes a identifié les responsabilités respectives des différents comptables en appréciant les réserves qu'ils avaient pu formuler et en tenant compte de circonstances qui ont pu justifier que leur responsabilité soit atténuée voire écartée.

Réserves formulées par le comptable.

S'agissant d'une affaire touchant plusieurs comptables successifs, il était tout d'abord important de savoir si des réserves avaient été formulées. En effet, la présentation de réserves par le comptable entrant dégage sa responsabilité (C. comptes, 20 avril 1995, Lycée technique d'État (EVREA) de Clichy, Rec. C. comptes 13. C. comptes, 3 juin 1996, Lycée Fernand Léger à Argenteuil, Rec. C. comptes 61. C. comptes, 25 septembre 1996, Agence de l'eau Rhin-Meuse, Rec. C. comptes 95. C. comptes, 23 novembre 1998, Ecole des hautes études en sciences sociales, La Revue du Trésor 2000. 51 ; RFD adm. 2000. 1122). C'est alors la responsabilité du comptable sortant qui est engagée (C. comptes, 17 mai 1989, Collège Jean Moulin à Wallers, Rec. C. comptes 45. C. Comptes, 11 décembre 1991, LEP Jean-Monnet à Lille, Rec. C. Comptes 111. C. Comptes, 19 décembre 1991, Bureau d'aide sociale de Paris, La Revue du Trésor 1992. 321 ; RFD fin. publ. 1992, n° 39, p. 172). Il appartient donc au juge des comptes de rechercher si les opérations litigieuses

ont fait ou non l'objet de réserves de la part du comptable entrant (CE, 17 novembre 1999, Giraud, *La Revue du Trésor* 2000. 452 et notre note). En matière de recettes non recouvrées, le Conseil d'État a imposé l'unicité de responsabilité implicitement contenue dans les dispositions de l'art. 60-III de la loi 63-156 du 23 février 1963 (CE Ass., 23 juin 1989, Min. finances c/ Vèque ; *Rec. C. Comptes* 151 ; *RFD adm.* 1990. 101, concl. Frydman ; *GAJF* 4^e éd. n° 23. Solution appliquée par la Cour : C. comptes 27 mars 1991, Lycée professionnel de la rue de Curial à Paris, *Rec. C. comptes* 24. C. comptes, 9 novembre 1989, Commune de Nanteuilles-Meaux, *Rec. C. comptes* 160. C. comptes, 9 novembre 1989, Département de Paris, *Rec. C. comptes* 162. C. Comptes, 18 décembre 1989, Commune de Romainville, *La Revue du Trésor* 1992. 817. C. comptes, 24 février 2000, Lycée polyvalent Philippe-de-Girard à Avignon, *La Revue du Trésor* 2000. 28, concl. proc. gén.). Par suite, le comptable responsable est le dernier comptable ayant pris en charge la recette dès lors qu'il n'a point émis de réserves. En l'espèce, le « dernier comptable » doit ici être considéré comme le comptable en poste au moment où la recette est devenue irrécouvrable (C. comptes, 24 février 2000, Lycée polyvalent Philippe-de-Girard à Avignon, *La Revue du Trésor* 2001. 28 et nos obs.). L'irrécouvrabilité résultant le plus souvent de la prescription de la créance mais aussi, avant même la prescription, de la disparition du débiteur ou de sa totale insolvabilité, etc., c'est le comptable en poste à ce moment qui doit être considéré comme responsable (CE, 17 novembre 1999, Giraud, req. n°s 181886 et 182622, *Rec. CE T.* 720 ; *La Revue du Trésor* 2000. 452 et notre note). Simplement, ce comptable pourra se dégager dans la mesure où il aura fait des réserves sur la gestion de son prédécesseur, faisant ainsi, si les réserves sont justifiées, remonter la responsabilité vers le comptable sortant qui n'ayant pas fait les diligences suffisantes, a permis que la recette devienne irrécouvrable. A contrario, la responsabilité du comptable sortant ne peut être engagée alors que le comptable entrant n'a formulé aucune réserve et que rien n'indiquait que les créances en cause étaient prescrites à sa prise de fonction, condition qui se cumule avec celle de l'émission des réserves (C. comptes, 20 décembre 1989, Dhelin, Centre hospitalier de St-Paul de La Réunion, *Rec. C. compte* 171 ; *La Revue du Trésor* 1990. 629, concl. Min. publ. C. comptes, 26 novembre 1991, Centre hospitalier de Briançon, *La Revue du Trésor* 1992. 386. C. Comptes, 24 avril 1992,

Receveurs des impôts du Finistère, *Rec. C. Comptes* 37 ; *La Revue du Trésor* 1993. 298. C. comptes, 24 février 2000, Lycée polyvalent Philippe-de-Girard à Avignon, *La Revue du Trésor* 2000. 28 concl. Proc. gén. et nos obs.. C. comptes, 27 février 2003, Commune de Cassis, *La Revue du Trésor* 2003. 698).

Pour être recevables, les réserves doivent avoir été présentées dans un délai de six mois (article 17, Décret n° 64-1022 du 29 septembre 1964. C. comptes, 20 mars 1997, Commune de Saint-Savinien, *La Revue du Trésor* 1997. 453) après la remise de service (C. comptes, 20 mars 1997, Commune de Saint-Savinien, *La Revue du Trésor* 1997. 453. C. comptes, 12 juillet 1999, Ecole nationale vétérinaire d'Alfort, *La Revue du Trésor* 2000. 699 et nos obs.) par le comptable entrant concerné (C. comptes, 5 novembre 2003, CEREO, *La Revue du Trésor* 2004. 698 et nos obs.). Un comptable ne saurait donc s'exonérer de sa responsabilité en excipant de l'existence de réserves déjà formulées par son prédécesseur (C. comptes, 23 septembre 2004, Office public d'habitation à loyer modéré de la ville de Grenoble, *La Revue du Trésor* 2005. 319). De même que ne peuvent être considérées comme valides des réserves qui ne constituent que la reprise des réserves formulées par le comptable sortant sur le prédécesseur de celui-ci (C. comptes, 26 mai 2010, TPG de la Haute-Corse, *Gestion et fin. publ.* 2011. 547).

Soulignons que lorsque la gestion d'un comptable a été d'une durée inférieure au délai réglementaire de six mois accordé pour formuler des réserves, la responsabilité de ce comptable ne peut être recherchée du chef des erreurs de son prédécesseur (C. comptes 25 septembre 1996, Comptables de l'agence de l'eau Rhin-Meuse, *Rec. C. comptes* 95. C. comptes, 1^{er} décembre 2003, Centre médical de Château-Saint-Bernard, *La Revue du Trésor* 2004. 710 et nos obs.).

Les réserves doivent être écrites et motivées (C. Comptes 24 avril 1991, Etablissement national des invalides de la Marine, *Rec. C. Comptes* 32). Elles doivent être suffisamment précises et justifiées (C. comptes 17 décembre 1987, OPHLM de Meaux, *Rev. adm.* 1989. 38. C. Comptes, 8 avril et 1^{er} juin 1992, Université de Paris IX Dauphine, *La Revue du Trésor* 1995. 375. C. comptes, 1^{er} décembre 1995, Note du parquet n° 6008, *Rec. C. comptes* 292. C. comptes, 12 juillet 1999 Ecole nationale vétérinaire d'Alfort, *La Revue du Trésor* 2000. 699 et nos obs.). Des réserves conçues en termes généraux n'exonèrent pas le comptable entrant (C. comptes, 17

décembre 1987, OPHLM de Meaux, *Rev. adm.* 1989. 38. C. Comptes, 8 avril et 1^{er} juin 1992, Université de Paris IX Dauphine, *La Revue du Trésor* 1995. 375 ; *RFFin. publ.* 1993, n° 43, p. 143). Le parquet de la Cour ne manque pas de rappeler au respect des règles en matière de réserves. Il insiste en particulier sur le fait que les réserves doivent être suffisamment précises et respecter la présentation matérielle fixée par des instructions ministérielles (C. comptes, 1^{er} décembre 1995, Note du parquet n° 6008, *Rec. C. comptes* 292).

Il convient également de souligner que le comptable entrant pourra être dégagé de toute responsabilité, même en l'absence de réserve, en cas de désordre de la comptabilité. Si le désordre du poste au moment du changement de comptable est tel que le nouveau comptable est dans l'impossibilité d'établir un état des restes à recouvrer et que la discordance constatée ne pouvait être imputée qu'au comptable sortant, c'est la responsabilité de celui-ci qui sera engagée (C. comptes, 19 mai 1994, Commune de Taradeau, *Rec. C. comptes* 46. C. comptes, 5 octobre 1995, Collège Léon-Blum à Villiers-le-Bel, *La Revue du Trésor* 1996. 100). Il en va de même en cas de mauvaise tenue des écritures et des pièces comptables rendant impossible, lors de la prise de fonctions, la connaissance des restes à recouvrer (C. comptes, 11 décembre 1991, LEP Jean Monnet à Lille, *Rec. C. comptes* 111. C. comptes, 16 mai 2002, Lycée professionnel industriel « Château d'Espluches » à Saint-Ouen L'Aumône, *La Revue du Trésor* 2003. 229). La même solution sera retenue si le comptable ne dispose pas des éléments nécessaires pour émettre des réserves lors de la prise de service : absence de balances des comptes d'états nominatifs des créances et des dettes et comptes financiers des exercices (C. comptes, 15 avril 1996, Lycée professionnel Pierre Mendès-France à Villiers-le-bel, *Rec. C. comptes* 46 ; *La Revue du Trésor* 1996. 660), absence d'état des restes à recouvrer (C. comptes, 5 octobre 1989, OPHLM de Caen, *Rec. C. comptes* 22) ou absence de procès-verbal réglementaire de remise de service (C. Comptes, 27 novembre 1992, Lycée agricole de Meymac, *Rec. C. Comptes* 118). En revanche, lorsque le désordre de la comptabilité est particulièrement grave, des réserves générales sont suffisantes (C. comptes, 24 mars 1994, Commune du Thoronet, *La Revue du Trésor* 1994. 597. C. comptes, 27 juin 1995, Lycée George-Sand à Cosne-Cours-sur-Loire, *Rec. C. Comptes* 53 ; *La Revue du Trésor* 1995.

690. C. comptes, 4 juillet 1996, Commune de Lorgues, *Rec. C. comptes* 75. C. comptes, 23 septembre 2004, OPHLM de Grenoble devenu OPALE, *La Revue du Trésor* 2005. 319).

Lorsque ces réserves existent, ce qui est le cas de l'espèce, et qu'elles s'avèrent être valides, la Cour recherche si le comptable prédécesseur a bien effectué des diligences suffisantes, examinant ainsi la question du bien fondé des réserves et non plus le comportement du comptable (C. comptes, 17 octobre 2001, Centre hospitalier général de Niort, *La Revue du Trésor* 2002. 547).

Pour la présente espèce, la Cour des comptes a relevé l'existence de réserves valides mais les a néanmoins estimées insuffisantes pour dégager le comptable entrant de toute responsabilité dans le défaut de recouvrement des créances sur lesquelles ces réserves ont porté. Il lui appartient en effet d'effectuer des diligences complètes, rapides et adéquates avant que le recouvrement ne soit définitivement compromis.

Dépenses sans ordonnancement préalable. L'examen des comptes de l'université Paris VIII est l'occasion pour la Cour des comptes de rappeler les obligations qui pèsent sur le comptable s'agissant de dépenses effectuées sans ordonnancement préalable. L'instruction codificatrice 05-027-M93 du 30 mai 2005 prévoit, en effet, une régularisation de ce type de dépense, effectuée par l'émission d'un mandat qui ne dispense pas le comptable d'effectuer les contrôles prévus au RGCP. Le règlement de dépenses non ordonnancées préalablement ne signifie pas que le comptable public peut s'affranchir des vérifications qui lui incombent en matière de dépenses, telles qu'elles sont prévues aux articles 12 et 13 du décret du 29 décembre 1962 ; les dépenses sans ordonnancement ne sont dispensées provisoirement que de l'établissement d'un mandat, mais non des autres pièces justificatives dont doit disposer le comptable au moment du paiement et qu'il doit joindre à l'appui du mandat de régularisation. La nature des dépenses et les pièces justificatives obtenues doivent permettre au comptable de s'assurer que les opérations pourront être régularisées à brève échéance par l'émission de mandats (CRC Lorraine, 1^{er} octobre 2002, Lycée professionnel Jean-Monnet à Dombasles-sur-Meurthe, *La Revue du Trésor* 2003. 293). Pour juger de la validité de la créance, le comptable doit disposer de pièces justificatives suffisantes pour lui permettre de vérifier l'exactitude de la

liquidation. Tel n'est pas le cas du comptable qui paye des indemnités aux personnels du service de restauration sans ordonnancement préalable de l'ordonnateur, en signant lui-même l'état liquidatif fondant le paiement, simplement en vertu d'une convention qui ne précisait ni le montant ni les destinataires des indemnités (CRC Bretagne, 27 mars 1996, Collège Beaumanoir de Ploermel, *Rec. C. comptes* 40).

Primes. Le versement de primes et indemnités doit être justifié d'une part par une décision exécutoire octroyant la prime ou l'indemnité et précisant soit expressément, soit par référence à un texte législatif ou réglementaire régissant l'avantage en cause, s'il y a lieu, l'assiette globale de la prime et son montant global, les catégories de bénéficiaires, et ses conditions particulières de versement, l'assiette de la prime individuelle, son montant ou les modalités de détermination de son montant, d'autre part, par un décompte individuel comportant la référence à la décision ainsi que les éléments relatifs à l'assiette de la prime, sa liquidation et son montant (CRC Nord-Pas-de-Calais, 8 juillet 1992 et 6 janvier 1993, Commune de Courcelle-lès-Lens, *Rec. C. comptes* 1993. 7. CRC Pays de la Loire, 6 novembre 2003, Institution interdépartementale pour l'aménagement du bassin de la Vilaine, *La Revue du Trésor* 2004. 626 ; *RFD adm.* 2005. 654. C. comptes, 25 janvier 2006, Météo-France, *La Revue du Trésor* 2007. 167 ; *RFD adm.* 2007. 854) C'est le texte institutif de l'indemnité qui constitue l'une des pièces essentielles de la dépense (C. comptes, 26 octobre 1992, référés n^{os} 5830 et 5831, *Rec. C. comptes* 249). S'agissant en particulier de primes ou indemnités versées à des fonctionnaires, le comptable doit s'assurer qu'elles sont bien autorisées par les textes en vigueur (C. comptes, 12 juillet 1984, Budget annexe des monnaies et médailles, *Rec. C. comptes* 77. C. comptes, 5 mai 1988, ENS horticole de Versailles, *Rec. C. comptes* 61. CRC Aquitaine, 11 décembre 2008, Commune de Talence, *Gestion et fin. publ.* 2009. 528. C. comptes, 24 février 2009, TPG de la Seine Saint-Denis, *Gestion et fin. publ.* 2010. 289). La Cour dénonce d'ailleurs souvent cette absence de texte et en appelle à une régularisation (C. comptes, 6 janvier 1989, Note du Parquet no 9007, *Rec. C. comptes* 178. C. comptes, 5 mars 1990, Référés n^{os} 5477 et 5478 : *Rec. C. comptes* 159. C. comptes, 8 février 2001, Référé n^o 27240 : *Rec. C. comptes* 167. C. comptes, 23 septembre 2004, Université de Metz, *La Revue du Trésor* 2005. 453).

Ne peut s'assimiler à un tel texte institutif : une simple décision ministérielle sans qu'un texte législatif ou réglementaire ne l'autorise (C. comptes, 5 juillet 1967, Lycée J. Decour à Paris, *Rec. C. comptes* 111. C. comptes, 9 mars 1998, Ancien payeur général du Trésor, *La Revue du Trésor* 1998. 655. C. comptes, 3 février 2005, TPG des Bouches-du-Rhône, *La Revue du Trésor* 2006. 2002 et nos obs.), et ce même si ces décisions visées par le contrôle financier central, sont appuyées par une lettre de la direction du budget et de la secrétaire d'État au budget (C. comptes, 19 février 2004, TPG de la Côte d'Or, *La Revue du Trésor* 2005. 42). La même solution a été retenue s'agissant d'une circulaire réglementaire, le ministre n'ayant pas cette compétence (C. comptes, 1^{er} décembre 2003, Hôpitaux Universitaires de Strasbourg, *Rec. C. comptes* 104), de lettres signées par le directeur de cabinet du ministre (C. comptes, 2 février 1989, Note du Parquet n^o 9061, *Rec. C. comptes* 186), de lettres ou une note émanant du ministre du budget (C. comptes, 25 octobre 1995, Référé n^o 7096, *Rec. C. comptes* 282. C. comptes, 20 mars 2003, TPG de Seine-Maritime, *Rec. C. comptes* 9 ; *AJDA* 2003. 2313, *chron. Groper*. C. comptes, 30 juin 2004, IGN, *La Revue du Trésor* 2005. 459) ou d'un autre ministre (C. comptes, 29 janvier 2003, Rapport public : effectifs, rémunérations et gestion des personnels du ministère des affaires étrangères, *Rec. C. comptes* 2002. 306 ; *RFD adm.* 2005. 654), de lettres de la direction du budget (C. comptes, 6 novembre 1995, Lettre du Président n^o 11538, *Rec. C. comptes* 283) ou d'un chef d'établissement (C. comptes, 7 janvier 1981, Centre Universitaire des Antilles, *Rec. C. comptes* 11). De même, le comptable ne saurait se prévaloir d'un texte en préparation pour se décharger de sa responsabilité, en précisant qu'il prévoyait une application rétroactive (C. comptes, 17 février 2010, Office national des forêts, *Gestion et fin. publ.* 2011. 350).

Même cause, même effet avec la présente espèce : la Cour des comptes souligne que selon la nomenclature des pièces justificatives des dépenses de l'État, à laquelle il faut se référer s'agissant d'une Université, faute de précisions à ce sujet dans l'instruction M 93, le paiement d'indemnités est subordonné à la production par l'ordonnateur de la décision d'attribution et de l'état liquidatif et nominatif faisant référence au texte institutif de l'indemnité et à l'arrêté qui en a fixé les taux. Le paiement d'indemnités au secrétaire général de l'université ayant été pratiqué en l'absence de ces fonde-

ments, les comptables concernés voient leur responsabilité engagée.

Dépenses répétitives. L'examen des comptes de l'université Paris VIII a également été l'occasion pour la Cour de préciser les obligations du comptable à propos de dépenses répétitives. Rappelant que la responsabilité de l'agent comptable est engagée sur chaque paiement pour lequel il est tenu de réaliser les contrôles prescrits par le RGCP, il ne saurait se retrancher derrière le fait qu'une dépense, même répétitive, a déjà fait l'objet d'un examen par le comptable précédent, pour s'exonérer de sa responsabilité. Il appartient à chaque agent comptable d'opérer les contrôles qui lui incombent pour dégager sa responsabilité propre.

Défaut de contrôles de la régie « Président ». La Cour des comptes le rappelle très précisément dans les attendus de cette espèce, le comptable public est responsable des régies dont il est assignataire. Ceci justifie que sa responsabilité soit engagée alors qu'il n'a pas exercé un contrôle suffisant sur les dépenses engagées dans le cadre de cette régie. La responsabilité du comptable ne saurait, en effet, être écartée que si le manquant en caisse est imputable au seul régisseur et qu'il n'a pas résulté d'une faute ou d'une négligence caractérisée du comptable dans l'exercice de ses fonctions de contrôle de la régie (C. comptes, 27 janvier 2009, Ecole d'architecture de Marseille-Luminy, *Gestion et fin. publ.* 2010. 102).

Circonstances atténuantes ou exonératoires. Le précédent commentaire consacré à l'arrêt Commune de Koné nous avait déjà conduit à rappeler quel sort peut être réservé aux circonstances atténuantes ou exonératoires que peuvent invoquer les comptables publics en vue d'atténuer leur responsabilité. La présente affaire en est une illustration supplémentaire alors que l'un des comptables entendait se prévaloir de l'organisation du service, de la compétence de ses agents ou encore de la mise en œuvre d'un nouveau logiciel financier et comptable ayant entraîné des désordres comptables, autant de justifications qui ne peuvent exonérer le comptable de sa responsabilité dans le recouvrement des créances de l'université mais qui peuvent être invoquées à l'appui d'une demande de remise gracieuse. Même sort réservé à la circonstance que le comptable cumulait les fonctions d'agent comptable et de chef des services financiers ou encore le climat tendu avec la présidence de l'université. En revanche, d'autres circonstances ont pu justifier que la responsabilité du comptable ne soit pas recherchée : - à raison du

court délai entre sa date de prise de fonctions et la date de prescription des créances (en l'espèce, 3 mois) ; - car les éléments matériels dont disposait le comptable pour identifier les créances et opérer leur recouvrement étaient manifestement insuffisants ; - pour des créances de faible montant ou faisant l'objet de paiements échelonnés ; - pour des erreurs d'imputation dont la preuve n'a pas été rapportée qu'elles aient entraîné l'irrecouvrabilité d'autres créances qui, en raison de ces erreurs, seraient apparues à tort en comptabilité comme étant recouvrées (conclusions contraires sur ce point) ; - alors que la comptabilité ne permet pas d'identifier le comptable responsable de l'erreur ayant conduit à l'absence de recouvrement de certaines créances.

Extrait

I. Sur les présomptions de charge relatives à l'absence de recouvrement de créances sur les débiteurs visés par la loi du 31 décembre 1968 relative à la prescription sur l'Etat, les départements, les communes et les établissements publics

(...)

Sur la première présomption de charge du réquisitoire n° 2010-64 PB- RQ à l'encontre de M. F.

Attendu que la première présomption de charge du réquisitoire n° 2010-64 RQ-DB porte sur la responsabilité de M. F., au titre de l'exercice 2004, à raison du non recouvrement de trois créances d'un montant total de 6 002,38 €, inscrites en restes à recouvrer au 31 décembre 2007 au compte 4111, au motif que, en l'absence de diligences ayant permis d'en interrompre le cours, la prescription au bénéfice du débiteur public était acquise depuis le 1^{er} janvier 2005 ;

Attendu que M. F. a indiqué sur ce point lors de l'instruction : « *Concernant les titres anciens, et donc ceux visés par cette charge, je me souviens clairement avoir demandé à Mme V., ma responsable comptable, d'envoyer des commandements de payer afin de reporter la prescription et de nous laisser le temps de réagir de manière adéquate, s'agissant essentiellement de débiteurs publics concernés. Il est malheureux que les récépissés de ces actes n'aient pas été précautionneusement conservés dans le service afin de vous être produits. Vous noterez cependant que ces trois titres figuraient au titre de mes réserves émises sur le compte 4111, les dites réserves étant*

l'objet d'abondants commentaires au réquisitoire » ;

Considérant que l'existence de réserves valides est insuffisante pour dégager le comptable entrant de toute responsabilité dans le défaut de recouvrement des créances sur lesquelles ces réserves ont porté ; qu'il lui appartient en effet d'effectuer des diligences complètes, rapides et adéquates avant que le recouvrement ne soit définitivement compromis ;

Considérant que les éléments de contexte relatifs aux conditions d'exercice des fonctions d'agent comptable à l'université Paris VIII, dont a fait état M. F. lors de l'instruction, notamment en ce qui concerne l'organisation du service, la compétence de ses agents ou la mise en œuvre, à compter du 1^{er} janvier 2004 d'un nouveau logiciel financier et comptable ayant entraîné des désordres comptables, ne peuvent exonérer le comptable de sa responsabilité dans le recouvrement des créances de l'université ; que les circonstances difficiles dans lesquelles le comptable a exercé ses fonctions ne peuvent être invoquées qu'à l'appui d'une demande de remise gracieuse des débits que la Cour est susceptible de prononcer ;

(...)

Sur la deuxième présomption de charge du réquisitoire n° 2010-64 PB- RQ à l'encontre de Mme J.

Attendu que l'état des restes à recouvrer du compte 4111, actualisé au 3 mai 2011, permet de constater que (...) quatre créances n'étaient toujours pas recouvrées à cette date ;

Considérant toutefois qu'en raison du court délai existant entre le 26 septembre 2005, date de prise de fonction de Mme J., et le 1^{er} janvier 2006, date de prescription desdites créances, le comptable n'était pas matériellement à même de procéder aux recherches et diligences nécessaires pour recouvrer ces quatre créances, compte tenu du très grand nombre total de créances à recouvrer ;

Considérant ainsi qu'il n'y a pas lieu d'engager la responsabilité de Mme J. à ce titre ;

(...)

II. Sur les présomptions de charge relatives à l'absence de recouvrement de créances sur des débiteurs autre que les débiteurs publics visés par la loi du 31 décembre 1968

Sur la quatrième présomption de charge du réquisitoire n° 2010-64 PB- RQ à l'encontre de M. D.

Attendu que la quatrième présomption de charge du réquisitoire n° 2010-64 RQ-DB concerne des créances inscrites en restes à recouvrer au 31 décembre 2007 aux comptes 4111, 4631 et 425 sur des personnes autres que des débiteurs publics visés par la loi du 31 décembre 1968 ;

Attendu que la quatrième présomption de charge porte sur la responsabilité de M. D., au titre de l'exercice 2004, à raison du non recouvrement des dix créances ci-dessous mentionnées, d'un montant total de 28 984,65 €, inscrites en restes à recouvrer au 31 décembre 2007 au compte 4111 :

Attendu que l'état des restes à recouvrer du compte 4111, actualisé au mois de mai 2011, permet de constater qu'aucune de ces créances n'était recouvrée à cette date ; qu'au regard de chacune d'elles est portée la mention « prescription » ;

Attendu que M. D. n'a pas produit la preuve des diligences rapides, complètes et adéquates effectuées pour assurer le recouvrement de ces créances, qui était de ce fait définitivement compromis lorsqu'il a quitté ses fonctions le 15 mars 2004 ;

Considérant en conséquence qu'il convient de constituer M. D. en débet pour le montant total soit 28 984,65 € ;

(...)

Sur la sixième présomption de charge du réquisitoire n° 2010-64 DB-RQ à l'encontre de Mme J.

Attendu que la sixième présomption de charge du réquisitoire porte sur la responsabilité de Mme J., au titre de l'exercice 2007, à raison du non recouvrement des 29 créances (...) inscrites en restes à recouvrer au 31 décembre 2007 au compte 4631 (...):

a) Attendu que parmi ces créances, sept d'entre elles, (...) ont été en fait recouvrées :

Attendu dès lors qu'il n'y a pas lieu d'engager la responsabilité de Mme J. à ce titre ;

b) Considérant que pour la créance « Intervention K. (850 €) », Mme J. a indiqué : « Concernant le titre « intervention K. », ce titre figure dans mes réserves, le libellé du titre ne permettant pas d'en effectuer le recouvrement. Ce titre figurait alors en balance d'entrée 2004, soit une créance de l'exercice 2004 » ;

Considérant que, comme Mme J. l'a fait valoir, les éléments matériels dont elle disposait pour identifier et opérer le recouvrement de cette créance étaient manifestement insuffisants ;

Considérant dès lors que la responsabilité de Mme J. ne peut être engagée à ce titre ;

c) Attendu que (...) trois créances (...) sont de faibles montants ou font l'objet de paiements échelonnés (...);

Considérant dès lors que la responsabilité de Mme J. ne peut être engagée à ce titre ;

d) Attendu que (...) deux créances (...) figurent deux fois dans l'état des restes à recouvrer du compte 4631 (...);

Attendu que l'état de la comptabilité de l'université ne permet pas d'identifier le comptable responsable de l'inscription « en double » de titres de recette identiques sur l'état de restes ;

Considérant dès lors que la responsabilité de Mme J. ne peut être engagée à ce titre ;

(...)

Sur la huitième présomption de charge du réquisitoire n° 2010-64 DB-RQ à l'encontre de M. F.

Attendu que la huitième présomption de charge du réquisitoire n° 2010-64 RQ-DB porte sur la responsabilité de M. F., au titre de l'exercice 2005, en ce qui concerne 33 créances (...) qui restaient inscrites en restes à recouvrer au 31 décembre 2007 au compte 4631 alors que, selon les cas, les créances seraient prescrites ou bien auraient été apurées, les versements correspondants ayant été imputés à tort sur d'autres créances ;

(...)

b) Attendu que (...) 29 créances (...) ont, comme l'a fait valoir M. F. dans ses explications, été prises en charge par M. F. moins de six mois avant sa sortie de fonction ;

Considérant qu'en raison du court délai existant avant sa sortie de fonction le 7 avril 2005, M. F. n'était pas matériellement à même de procéder aux recherches et diligences nécessaires pour recouvrer ces créances ; que dès lors il n'y a pas lieu d'engager la responsabilité de M. F. à ce titre ;

c) Considérant, en revanche, que le délai dont disposait M. F. était suffisant pour effectuer des diligences concernant les trois créances suivantes, nées en mai 2004, ce qui lui laissait onze mois pour les recouvrer avant sa sortie de fonction :

Attendu que pour ces créances, M. F. n'a pas apporté la preuve qu'il a effectué des diligences suffisantes pour en assurer le recouvrement ;

Considérant en conséquence qu'il y a lieu de le constituer débiteur pour un montant total de 7 450,57 € ;

(...)

Sur la neuvième présomption de charge du réquisitoire n° 2010-64 DB-RQ à l'encontre de Mme J.

(...)

d) Considérant que pour dix créances les diligences apparaissent tardives et insuffisantes ;

(...)

FONGECIF Ile-de-France - reste à recouvrer de 561,64 €

Attendu qu'un titre de recette a été émis le 09/12/2005 à l'encontre de FONGECIF Ile-de-France (...) pour un montant de 3 660 € ; que selon les relevés de comptes de la trésorerie principale de Bobigny, une somme de 1 047,83 € a été réglée par virement bancaire le 17 juillet 2006 (inclus dans un total de 3 638,30 €) auquel s'ajoute un virement bancaire de 2 050,53 € selon le FONGECIF intervenu le 20 décembre 2005 ; que pour le solde de 561,64 € de cette créance, l'agent comptable a adressé une lettre recommandée à FONGECIF seulement le 10 juillet 2009 ; qu'il n'apparaît pas qu'une suite ait été apportée à cette relance tardive ; que l'état des restes à recouvrer actualisé au 3 mai 2011 fait apparaître la mention suivante « payé le 27/12/2005 pour 2 050,53 €, payé le 10/07/2006 pour 1 047,83 € - il reste à recouvrer 561,64 € - lettre en recommandé au 02/05/2011 - aucune réponse » ;

Considérant que Mme J. n'a pas produit la preuve des diligences rapides, complètes et adéquates effectuées pour assurer le recouvrement de cette créance, qui était de ce fait définitivement compromis lorsqu'elle a quitté ses fonctions le 4 novembre 2007 ;

Considérant ainsi qu'il y a lieu d'engager la responsabilité de Mme J. à hauteur de la somme de 561,64 € ;

(...)

III. Sur les présomptions de charge au titre des dépenses payées avant ordonnancement

Attendu que selon les états de développement des soldes au 31 décembre 2007, le compte 4721 « Dépenses à classer et à régulariser - Dépenses payées avant ordonnancement » fait apparaître un solde anormalement débiteur de la somme de 487 942,96 €, correspondant à des paiements avant ordonnancement effectués au cours des exercices 2002 à 2007 et non régularisés par imputation des dépenses correspondantes à un compte budgétaire ;

(...)

Sur la douzième présomption de charge du réquisitoire n° 2010-64 DB-RQ à l'encontre de M. F.

Attendu que la douzième présomption de charge du réquisitoire n° 2010-64 RQ-DB porte sur la responsabilité de M. F. pour des paiements avant ordonnancement non régularisés intervenus durant sa gestion du 16 mars au 31 décembre 2004 (24 808,70 €) et en 2005, jusqu'au 7 avril (1 181,46 €), les justifications permettant à l'ordonnateur de mandater des dépenses réalisées sans ordonnancement préalable n'ayant pas été produites ;

Attendu qu'aux termes de l'instruction codificatrice n° 05-027-M93 du 30 mai 2005 relative à la réglementation budgétaire, financière et comptable des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel, « la régularisation des sommes payées sans ordonnancement préalable est effectuée par l'émission d'un mandat » ; que « cette régularisation doit être effectuée dans les plus brefs délais » ; que « le recours au paiement sans ordonnancement préalable ne dispense pas l'agent comptable d'effectuer les contrôles prévus aux articles 12 et 13 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 » ;

Attendu que le compte 4721 « Dépenses à classer et à régulariser - Dépenses payées avant ordonnancement » n'était toujours pas régularisé en date du 3 mai 2011 pour les opérations suivantes concernant la gestion comptable de M. F. sur l'exercice 2004 pour 21 620,34 € et sur l'exercice 2005 pour 1 181,86 € (...);

Attendu que dans sa réponse, M. F. a apporté les explications suivantes : « J'avais déjà indiqué dans mes réserves combien l'application comptable et financière de PARIS 8 « GEFYCO » fonctionnait de manière chaotique avec de longues périodes d'arrêt, en particulier en début d'exercice suivant, la gestion de deux exercices concomitant lui étant impossible. Dans ce sens, il était impossible d'éviter le paiement sans mandatement de factures des fournisseurs de l'université dont, bien souvent, la survie en tant qu'entreprise dépendait. Dans ce sens, tous les agents comptables l'ont, à leur corps défendant, autorisé et c'est l'essentiel des dépenses dites « irrégulièrement payées » ; « Pour ma part, j'ai toujours exigé avant chaque paiement la pièce justificative. J'ai aussi constaté combien ces pièces étaient mal classées et souvent perdues par le service financier. Grâce à des actions vigoureuses mise en œuvre dès la compréhension du problème de classement, les soldes débiteurs ont été réduits. Ainsi en

2005, seul un montant de 1 181 € n'avait pas été rapidement régularisé contre malheureusement 24 808 € en 2004. Mon départ précipité en avril 2005 n'a pas permis d'apurer plus de sommes comme je le souhaitais. C'était d'ailleurs un sujet qui était discuté toutes les semaines en réunion » ;

Considérant que les éléments de contexte relatifs aux conditions d'exercice des fonctions d'agent comptable à l'université Paris VIII, dont a fait état M. F., notamment en ce qui concerne la mise en œuvre d'un nouveau logiciel financier et comptable ayant entraîné des désordres comptables, ne peuvent exonérer le comptable de sa responsabilité ; que les circonstances difficiles dans lesquelles le comptable a exercé ses fonctions ne peuvent être invoquées qu'à l'appui d'une demande de remise gracieuse des débits que la Cour est susceptible de prononcer ;

Considérant que la responsabilité de M. F. est engagée pour ces opérations qui figurent toujours dans les comptes de l'université sans avoir été régularisées ; (...)

Sur la treizième présomption de charge du réquisitoire n° 2010-64 DB-RQ à l'encontre de Mme J.

Attendu que la treizième présomption de charge du réquisitoire n° 2010-64 RQ-DB porte sur la responsabilité de Mme J. pour des paiements avant ordonnancement non régularisés intervenus durant sa gestion en 2005, du 25 septembre au 31 décembre (17 150,45 €), 2006 (18 087,16 €) et 2007, jusqu'au 4 novembre (35209,81 €), les justifications permettant à l'ordonnateur de mandater des dépenses réalisées sans ordonnancement préalable n'ayant pas été produites ; (...)

Attendu que Mme J. a apporté la réponse suivante : « Je rappelle tout d'abord que j'ai effectué des réserves sur ce compte qui à mon arrivée comportait quinze pages d'opérations non régularisées pour un montant de 680 680,08 €, situation tout à fait anormale et ingérable. Je constate que sont mises à ma charge au titre d'opérations 2006, des opérations figurant en balance d'entrée 2004 avec la mention « 902268 CHARLES W CANGE » pour un montant de 594,44 €. Il en est de même pour la somme de 430 € avec la mention « EUA UNIVERSITE MED1TERRANEE », ces sommes figurant dans mes réserves. La somme de 164 € au nom de Monsieur LP. figure également sur l'état du 4721 joint à mes réserves (chèque non régularisé, pas d'objet). Une somme de 94,40 € figure

également (SNCF sans indication). Les pièces consultées à la Cour des comptes ne m'ont pas permis d'identifier si d'autres sommes ne correspondaient pas aux dates indiquées sur le réquisitoire.

Concernant l'exercice 2005, la somme de 15 852 € a été réglée moins de 15 jours après mon arrivée conformément aux pratiques antérieures, soit par ordre de paiement. Il en est de même pour la somme de 474,05 €. En tout état de cause, mes souvenirs ne me permettent pas de me rappeler de ces opérations, compte tenu notamment du nombre important d'opérations enregistrées.

Concernant l'exercice 2007, la date du 3/04/2007 correspond à la reprise des balances d'entrée et non à la date des opérations, il en est ainsi pour les sommes de 65,13 € ; 243,07 € ; 23 188,07 € ; 99,90 € ; 11,00 € ; 419 €. Concernant les autres sommes, il conviendrait de s'interroger sur les dates indiquées ».

Considérant qu'il existe une incertitude quant à la date de la dépense pour les deux opérations suivantes : Charles W. Cange (594,44 €) ; EUA Université méditerranée (430 €) ; que par ailleurs l'opération « LP. (164 €) » a été réalisée avant l'arrivée de Mme J. dans le poste comptable ;

Considérant dès lors qu'il n'y a pas lieu d'engager la responsabilité de Mme J. à ce titre pour ces trois opérations ;

Attendu par ailleurs que le compte 4721 « Dépenses à classer et à régulariser - Dépenses payées avant ordonnancement » n'est toujours pas régularisé pour les opérations suivantes (...) à hauteur de 16 675,40 € pour l'exercice 2005, 16 309,52 € pour l'exercice 2006 et 243,98 € pour l'exercice 2007 (...);

Considérant que les éléments de contexte relatifs aux conditions d'exercice des fonctions d'agent comptable à l'université Paris VIII, dont a fait état Mme J., ne peuvent exonérer le comptable de sa responsabilité ; que les circonstances difficiles dans lesquelles le comptable a exercé ses fonctions ne peuvent être invoquées qu'à l'appui d'une demande de remise gracieuse des débits que la Cour est susceptible de prononcer ; (...)

IV. Sur les présomptions de charge relatives aux dépenses irrégulièrement payées

Attendu que selon la nomenclature des pièces justificatives des dépenses de l'État, à laquelle il convient de se référer dès lors que l'instruction M 93 ne comporte aucune précision sur ce point, le paiement

d'indemnités est subordonné à la production par l'ordonnateur de la décision d'attribution et de l'état liquidatif et nominatif faisant référence au texte institutif de l'indemnité et à l'arrêté qui en a fixé les taux ;

Sur la quatorzième présomption de charge du réquisitoire n° 2010-64 DB-RQ à l'encontre de M. D.

Attendu que M. D. a, sur le fondement de quatre mandats n° 443 du 23 mai 2005, 598 du 13 juin 2005, 746 du 27 juin 2005 et 916 du 13 juillet 2005, imputés au compte 64148 « Rémunérations du personnel - Indemnités et avantages divers - Autres » pour le premier et au compte 64144 « Rémunérations du personnel - Indemnités et avantages divers - Formation continue » pour les trois suivants, payé au secrétaire général de l'université alors en fonction (...) des indemnités d'un montant de 833,33 € par mois sur la période du mois de janvier au mois d'avril 2005, soit 3 333,32 € au total ;

Attendu qu'à l'appui des mandats susmentionnés ne figuraient ni décision d'attribution des indemnités, ni état liquidatif et nominatif faisant référence au texte qui les a institués et à l'arrêté qui en a fixé les taux ; que l'instruction a montré que le président de l'université avait, le 22 novembre 2004, pris un arrêté attribuant (au secrétaire général de l'université) « une rémunération de recherche d'un montant de 10 000 euros au titre de l'année 2005, versée mensuellement », sur le fondement duquel les versements ci-dessus mentionnés paraissent être intervenus ; qu'en revanche il n'a pas été trouvé trace d'un état liquidatif et nominatif faisant référence au texte qui a institué les indemnités et à l'arrêté qui en a fixé le taux ;

Attendu que la quatorzième présomption de charge du réquisitoire n° 2010-64 DB-RQ porte sur la responsabilité de M. D., au titre de l'exercice 2005, à hauteur de 3 333,32 € pour avoir, sur le fondement des mandats susmentionnés, payé des indemnités alors que n'étaient pas jointes l'ensemble des pièces justificatives prévues par la réglementation pour ce type de dépense ;

Attendu que M. D. n'a pas produit les états liquidatifs et nominatifs nécessaires au règlement de cette dépense ;

Considérant en conséquence, qu'il convient de constituer M. D. en débet pour la somme de 3 333,32 € ;

(...)

Sur la quinzième présomption de charge du réquisitoire n° 2010-64 DB-RQ à l'encontre de Mme J.

(...)

Attendu que la quinzième présomption de charge du réquisitoire n° 2010-64 DB-RQ porte sur la responsabilité de Mme J., au titre de l'exercice 2005, à hauteur de 3 333,32 €, pour avoir, sur le fondement des mandats susmentionnés, payé des indemnités alors que n'étaient pas joints l'ensemble des pièces justificatives prévues par la réglementation pour ce type de dépense ;

Attendu que Mme J. s'est expliquée ainsi sur ce point : « *Le procureur souligne que j'ai à tort procédé au paiement d'indemnités à l'ancien secrétaire général pour un montant de 3 333,32 € au titre des mois de juillet, septembre, octobre et novembre 2005 (quinzième charge - obs. n° 6), soit juste à ma prise de fonction. Le paiement a été effectué sur la base de la décision du Président de l'Université en date du 22 novembre 2004. J'appelle votre attention sur le fait que la remise de service a été effectuée le 26 septembre 2005, j'ai par ailleurs formulé dans mes réserves qu'aucune vérification n'était effectuée sur les traitements sur le budget de l'Université. Il me semble que, comme l'a souligné le procureur en préambule, la responsabilité du comptable sortant devrait être recherchée* » ;

Attendu qu'en complément à sa réponse, Mme J. a produit une copie de la décision en date du 22 novembre 2004 attribuant une rémunération de recherche d'un montant de 10 000 € au titre de l'année 2005, versée mensuellement ;

Considérant toutefois que la responsabilité de l'agent comptable est engagée sur chaque paiement pour lequel il est tenu de réaliser les contrôles prescrits par le règlement général sur la comptabilité publique du 29 décembre 1962 en matière de dépense ; qu'il ne peut se retrancher derrière le fait qu'une dépense, même répétitive, a déjà fait l'objet d'un examen par le comptable précédent ; qu'il appartient en effet à chaque agent comptable d'opérer les contrôles qui lui incombent pour dégager sa responsabilité propre ; que, de ce fait, Mme J. aurait dû s'assurer de la validité de la dépense au moment où elle a procédé au règlement ;

Considérant en conséquence qu'il convient de constituer Mme J. en débet pour la somme de 3 333,32 € ;

(...)

V. Sur la présomption de charge relative aux dépenses payées sur la régie de la présidence

Sur la charge unique du réquisitoire n° 2011-13 DB-RQ à l'encontre de M. D.

Attendu que la charge unique du réquisitoire n° 2011-13 DB-RQ du 21 janvier 2011 du Parquet général près la Cour porte sur la responsabilité de M. D., pour des dépenses payées durant sa gestion sur la régie de la présidence ;

Attendu que le réquisitoire fait valoir que « *M. D. paraît avoir engagé sa responsabilité personnelle et pécuniaire, au titre de l'exercice 2005, à hauteur de la somme de 3 251,22 €, pour avoir, sur le fondement des deux mandats n° 1119 et 1121 des 12 et 13 septembre 2005, repris dans la comptabilité de l'université de Paris VIII - Vincennes Saint-Denis la dépense, d'un montant de 59,50 €, qui n'était appuyée d'aucune pièce justificative, et les neuf dépenses, d'un montant total de 3 191,72 €, qui étaient justifiées par un duplicata de la facture et une attestation de non paiement* » ;

Attendu que le réquisitoire précise sur ce point :

« *Aux termes du paragraphe 1 de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 susvisée, « Les comptes publics sont personnellement et pécuniairement responsables (...) du paiement des dépenses (...). [Leur] responsabilité personnelle et pécuniaire (...) se trouve engagée dès lors (...) qu'une dépense a été irrégulièrement payée (...).* »

Attendu qu'aux termes du deuxième alinéa du paragraphe III de l'article 60 de la loi susvisée du 23 février 1963, la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics « s'étend aux opérations (...) des régisseurs (...) ».

Attendu que cette disposition ne trouve pas à s'appliquer seulement dans le cas, prévu au quatrième alinéa du même paragraphe, dans lequel le débet administratif infligé au régisseur en application du décret n° 2008-227 du 5 mars 2008 abrogeant et remplaçant le décret n° 66-850 du 15 novembre 1966 relatif à la responsabilité personnelle et pécuniaire des régisseurs « est lié à une faute ou une négligence caractérisée commise par le comptable public à l'occasion de son contrôle sur pièces ou sur place de la régie » ;

Attendu qu'une régie régulièrement constituée constitue le prolongement de la caisse du comptable patent ; qu'il en résulte que

la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable assignataire de la régie est également susceptible d'être mise en jeu par le juge des comptes lorsqu'un déficit en monnaie ou en valeurs a été constaté, qu'une dépense a été irrégulièrement payée, ou que, par la faute du régisseur, une recette n'a pas été encaissée ou une indemnité a dû être versée par l'organisme public à un tiers ou à un autre organisme public, mais que la responsabilité personnelle et pécuniaire du régisseur n'a pas de ce chef été mise en jeu dans les conditions prévues par le décret du 5 mars 2008 ;

Attendu qu'aux termes de l'instruction codificatrice n° 98-065-M9-R du 4 mai 1998 sur les régies de recettes et d'avances des établissements publics nationaux et des établissements publics locaux d'enseignement, « le régisseur paye les dépenses au vu des pièces justificatives qui sont exigées par les agents comptables pour les paiements assignés directement sur leur caisse. (...) Les contrôles que doivent exercer les régisseurs d'avances (...) portent sur la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué, l'exacte imputation des dépenses selon leur nature ou leur objet, la validité de la créance, le caractère libératoire du règlement » ;

Attendu que l'instruction codificatrice du 4 mai 1998 précise que « par application des dispositions de l'article 13 du règlement général du 29 décembre 1962, le contrôle par le régisseur de la validité de la créance 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, (...) dans la mesure où des règles propres à chaque organisme le prévoient, l'existence du visa du contrôleur financier ou du contrôleur d'État sur l'ordre de payer donné au régisseur par la personne habilitée et les justifications, [et] l'application des règles de prescription » ;

Attendu que les dispositions concernant le rôle de l'agent comptable dans le remboursement des dépenses d'une régie d'avances figurant dans l'instruction codificatrice du 4 mai 1998, prévoient que « dans le cas où des justifications ne peuvent être acceptées par l'agent comptable, ce dernier raye sur le bordereau récapitulatif la dépense correspondante. Il inscrit le montant des pièces rejetées dans le cadre prévu à cet effet au bordereau (...) et les déduit du montant des dépenses ordonnancées. Afin d'éviter tout retard dans l'imputation des dépenses qu'il accepte,

l'agent comptable rectifie d'office l'ordre de dépense et arrête le bordereau pour le même montant » ;

Considérant qu'en l'espèce, sur le fondement de deux mandats n° 1119 et 1121 des 12 et 13 septembre 2005 imputés au compte 6257 « Réceptions », M. D., a repris dans la comptabilité de l'université des dépenses de restauration payées par carte bancaire par le régisseur de la régie d'avances de la présidence de l'université (...), entre le 11 février et le 31 décembre 2002 pour un montant total de 1 451,81 € (mandat n° 1119) et entre le 12 février et le 17 octobre 2003 pour un montant total de 2 527,88 € (mandat n° 1121) ;

Attendu que pour dix des vingt opérations concernées, les mandats étaient appuyés de factures émises par les fournisseurs visés dans le bordereau récapitulatif joint au mandat ;

Attendu par ailleurs que le bordereau récapitulatif joint au mandat n° 1121 du 13 septembre 2005 mentionne une dépense de location de véhicule payée le 9 juillet 2003 à la société Président Car pour un montant de 265,30 €, qui n'a pas été repris dans ledit mandat ; que cette dépense, qui n'était appuyée d'aucune facture, paraît ainsi avoir été rejetée par le comptable ;

Attendu en revanche qu'aucune facture justifiant la dépense de restauration payée le 13 octobre 2003 à l'hôtel Lutetia pour un montant de 59,50 € n'était jointe au mandat n° 1121 du 13 septembre 2005 ;

Attendu de même que les pièces jointes aux mandats n° 1119 du 12 septembre 2005 et 1121 du 13 septembre 2005 pour justifier les dépenses de restauration payées (...) ont pris la forme, pour chaque opération, d'un *duplicata* produit par le fournisseur et d'une « attestation de non paiement pour titre de dépense adirée », émise par le secrétaire général de l'université, certifiant « que le paiement [au fournisseur concerné] de la facture (...) correspondant au *duplicata* ci-joint, [n'avait] pas été effectué, l'original de cette facture n'étant jamais parvenu au service financier » et que « si l'original était retrouvé, il serait détruit et ne donnerait pas lieu à un deuxième paiement » ;

Considérant que l'attestation ainsi donnée, indiquant de façon littérale que les paiements correspondant aux *duplicata* produits n'avaient pas été effectués, aurait

normalement dû conduire le comptable à rejeter les dépenses concernées ;

Considérant en outre que, même dans l'hypothèse où le secrétaire général de l'université aurait entendu signifier dans cette attestation, non que les restaurateurs n'avaient pas été payés par le régisseur au moyen de la carte bancaire mise à sa disposition, mais que les factures avaient été perdues et que les dépenses correspondantes n'avaient pas encore été intégrées dans la comptabilité de l'établissement public, le comptable ne disposait pas plus, dans ce cas de figure, des justifications suffisantes ;

Considérant en effet que les *duplicata* joints aux mandats, qui n'étaient pas revêtus de la mention « certifié conforme à l'original » et dont il n'était pas possible d'identifier les signataires, ne permettaient pas de s'assurer que le régisseur avait procédé au contrôle de la validité des créances dans les conditions prévues par l'instruction codificatrice précitée du 4 mai 1998 ;

Considérant en outre que ces pièces étaient également insuffisantes pour lui permettre de vérifier que le régisseur avait procédé au contrôle du caractère libératoire des règlements dans les conditions prévues par l'instruction du 4 mai 1998 ; que l'examen des relevés bancaires des dépenses exposées par le régisseur pour la période du 11 février au 31 décembre 2002 et la période du 12 février au 17 octobre 2003 fait ainsi apparaître que six paiements au titre desquels ont été produits des *duplicata* ont en réalité concerné des fournisseurs autres que ceux que ces documents énonçaient ;

Attendu que M. D. n'a apporté en réponse aucun justificatif ;

Considérant que la responsabilité personnelle et pécuniaire de M. D. est engagée, au titre de l'exercice 2005, à hauteur de la somme de 3 251,22 €, pour avoir, sur le fondement des deux mandats n° 1119 et 1121 des 12 et 13 septembre 2005, repris dans la comptabilité de l'université de Paris 8, la dépense, d'un montant de 59,50 €, qui n'était appuyée d'aucune pièce justificative, et les neuf autres dépenses précitées, d'un montant total de 3 191,72 € ;

Considérant en conséquence qu'il convient de constituer M. D. en débet pour le montant de 3 251,22 € ;

(...)

Conclusions n° 413 du 21 juin 2011 (Extrait)

(...)

2. Sur le fond

a) Rappel des faits ayant conduit le ministère public à prendre des réquisitoires

Présomptions de charges concernant l'absence de recouvrement de créances

1. Éléments de cadrage

Le rapport à fin d'examen juridictionnel des comptes (REJC) pour les exercices 2002 à 2007 de l'université de Paris VIII Vincennes Saint-Denis faisait apparaître que de nombreuses créances de l'université, concernant des débiteurs publics et privés, étaient inscrites en restes à recouvrer au 31 décembre 2007 aux comptes 4111 « Clients - Exercices antérieurs », 4631 « Autres comptes débiteurs - Ordres de recettes ou ordres de reversement à recouvrer - Exercices antérieurs » et 425 « Personnel - Avances et acomptes ».

Après avoir relevé que les comptes pour l'exercice 2002 de l'établissement public étaient prescrits, le ministère public avait constaté que l'identification des responsabilités respectives des comptables en fonctions auprès de l'université de Paris VIII au cours des exercices 2003 à 2007 dans le non-recouvrement des créances en cause devrait être appréciée à la lumière des dispositions du troisième alinéa du paragraphe III de l'article 60 de la loi du 23 février 1963, selon lesquelles la responsabilité pécuniaire des comptables publics « ne peut être mise en jeu à raison de la gestion de leurs prédécesseurs que pour les opérations prises en charge sans réserve lors de la remise de service ou qui n'auraient pas été contestées par le comptable entrant » dans le délai fixé à six mois par le décret n° 64-1022 du 29 septembre 1964 relatif à la constatation et à l'apurement des débits des comptables publics et assimilés. En l'espèce, trois des quatre comptables concernés avaient émis des réserves sur la gestion de leurs prédécesseurs.

Ces réserves, produites le 12 juillet 2004 par M. F., le 24 septembre 2006 par Mme J. et le 22 octobre 2008 par M. C., présentaient la particularité commune d'être formulées en termes généraux. Dans les trois cas, elles portaient sur l'ensemble des créances inscrites en restes à recouvrer aux comptes mentionnés par les comptables, répertoriées dans les états de développement des soldes correspondants, qu'ils avaient joints à leurs réserves. Pour

chacun de ces comptes, les commentaires formulés concernaient le plus souvent l'ensemble des créances en cause, sans distinction.

Il ne ressortait pas du rapport d'instruction, ni des pièces produites à l'appui, que les comptables se trouvaient dans la situation dans laquelle la mauvaise tenue des écritures rendait impossible, lors de la remise de service, la connaissance des restes à recouvrer, qui conduirait le juge des comptes à admettre qu'ils pouvaient s'abstenir de formuler des réserves sur la gestion de leurs prédécesseurs sans pour autant encourir le risque que leur responsabilité personnelle et pécuniaire soit mise en jeu.

Le rapport d'instruction et les pièces produites à l'appui montraient toutefois que les états de restes présentaient de graves insuffisances. En effet, ils mentionnaient des créances dont l'origine n'était pas précisée, des créances pour lesquelles aucun titre de recette n'avait été émis ou dont les références du titre de recette n'étaient pas connues, ainsi que des créances qui auraient été recouvrées, les versements correspondants ayant été imputés par erreur sur d'autres créances. Les comptables se trouvaient donc dans l'incapacité de produire sur chacune des créances non recouvrées des réserves précises et motivées. Aussi le parquet avait-il considéré que, nonobstant leur portée générale, il convenait de les considérer comme valides.

Il a cependant rappelé que l'existence de réserves valides est insuffisante pour dégager le comptable entrant de toute responsabilité dans le défaut de recouvrement des créances qu'elles concernent. L'appréciation de la responsabilité individuelle des personnes qui se sont succédé dans les fonctions d'agent comptable de l'université au cours de la période examinée doit être appréciée à l'aune des diligences réalisées pour assurer le recouvrement des créances inscrites en restes à réaliser aux comptes 4111, 4631 et 425. Conformément à la jurisprudence constante de la Cour, ce n'est que dans l'hypothèse où ces diligences apparaîtraient inadéquates, incomplètes ou tardives que, le recouvrement de la créance étant manifestement compromis, la responsabilité du comptable sortant pourrait être mise en jeu. Dans le cas contraire, nonobstant l'existence de réserves valides, la Cour devra rechercher la responsabilité du comptable entrant.

Le parquet a aussi rappelé que l'appréciation des responsabilités respectives de M. D., M. F., Mme J. et M. C. dans le non-recouvrement des recettes inscrites en restes à réaliser aux comptes 4111, 4631 et 425 devrait être examinée en fonction des règles de prescription applicables aux créances en cause. Il convenait à cet égard de distinguer les créances selon qu'elles concernaient ou non des débiteurs publics.

2. Créances concernant des débiteurs publics

(...)

Aux termes de l'article 1^{er} de la loi n° 68-1250 du 31 décembre 1968 relative à la prescription des créances sur l'État, les départements, les communes et les établissements publics, sont prescrites au profit de ces personnes publiques « toutes créances qui n'ont pas été payées dans un délai de quatre ans à partir du premier jour de l'année suivant celle au cours de laquelle les droits ont été acquis ».

Il résulte de ces dispositions, qui sont également applicables aux régions, devenues des collectivités territoriales postérieurement à l'entrée en vigueur de la loi du 31 décembre 1968, que le point de départ de la prescription est fixé au début de l'exercice qui suit celui au cours duquel la créance est devenue certaine.

Le ministère public considère que pour les créances dont la prescription au profit du débiteur semble acquise à compter du 1^{er} janvier de l'exercice N, c'est au titre de l'exercice N-1 que la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable paraît être engagée. En effet, le 31 décembre de l'année N-1 correspond au dernier jour utile pour la réalisation par le comptable de diligences en vue du recouvrement de la créance.

3. Créances concernant des débiteurs non publics

(...)

En l'absence de disposition spécifique, le recouvrement des créances des établissements publics nationaux, notamment les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel, est soumis à la prescription de droit commun, qui a été récemment ramenée de trente à cinq années. Désormais, en effet, conformément à l'article 2224 du code civil, dans sa rédaction issue de la loi n° 2008-561 du 17 juin 2008 portant réforme de la prescription en matière civile, « les actions personnelles ou mobilières se prescrivent par cinq ans à compter du jour où le

titulaire d'un droit a connu ou aurait dû connaître les faits lui permettant de l'exercer ».

Le paragraphe II de l'article 26 de la loi du 17 juin 2008 a précisé que celles des dispositions de la loi « qui réduisent la durée de la prescription s'appliquent aux prescriptions à compter du jour de l'entrée en vigueur [du texte], sans que la durée totale puisse excéder la durée prévue par la loi antérieure ». Au cas particulier, les créances inscrites en restes à recouvrer au 31 décembre 2007 aux comptes 4111, 4631 et 425 étant toutes nées moins de vingt-cinq ans avant l'entrée en vigueur de l'article 2224 du code civil dans sa rédaction issue de la loi du 17 juin 2008, il apparaissait qu'elles ne seraient pas prescrites avant le 20 juin 2013 (la loi est entrée en vigueur le lendemain de sa publication au Journal officiel, intervenue le 18 juin 2008, soit le 19 juin 2008).

Le ministère public a considéré que, sauf à ce que chacun des comptables concernés apporte la preuve qu'entre la date de la naissance de la créance et la date de la cessation de ses fonctions, il avait réalisé des diligences adéquates, complètes et rapides pour en assurer le recouvrement, de sorte que celui-ci n'était pas définitivement compromis lorsqu'il avait quitté ses fonctions, sa responsabilité paraissait engagée du chef de l'absence de recouvrement de ladite créance.

(...)

Présomption de charge concernant la reprise dans la comptabilité de l'université de dépenses, payées par un régisseur en l'absence de pièces justificatives suffisantes

1. Éléments de cadrage

Aux termes du deuxième alinéa du paragraphe III de l'article 60 de la loi du 23 février 1963, la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics « s'étend aux opérations (...) des régisseurs (...) ».

Cette disposition ne trouve pas à s'appliquer seulement dans le cas, prévu au quatrième alinéa du même paragraphe, dans lequel le débet administratif infligé au régisseur en application du décret n° 2008-227 du 5 mars 2008 abrogeant et remplaçant le décret n° 66-850 du 15 novembre 1966 relatif à la responsabilité personnelle et pécuniaire des régisseurs « est lié à une faute ou une négligence caractérisée commise par le comptable public à l'occasion de son

contrôle sur pièces ou sur place » de la régie.

En effet, une régie régulièrement constituée constitue le prolongement de la caisse du comptable patent. Il en résulte que la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable assignataire de la régie est également susceptible d'être mise en jeu par le juge des comptes lorsqu'un déficit en monnaie ou en valeurs a été constaté, qu'une dépense a été irrégulièrement payée, ou que, par la faute du régisseur, une recette n'a pas été encaissée ou une indemnité a dû être versée par l'organisme public à un tiers ou à un autre organisme public, mais que la responsabilité personnelle et pécuniaire du régisseur n'a pas de ce chef été mise en jeu dans les conditions prévues par le décret du 5 mars 2008¹⁵.

Aux termes de l'instruction codificatrice n° 98-065-M9-R du 4 mai 1998 sur les régies de recettes et d'avances des établissements publics nationaux et des établissements publics locaux d'enseignement, « le régisseur paye les dépenses au vu des pièces justificatives qui sont exigées par les agents comptables pour les paiements assignés directement sur leur caisse. (...) Les contrôles que doivent exercer les régisseurs d'avances (...) portent sur la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué, l'exacte imputation des dépenses selon leur nature ou leur objet, la validité de la créance, le caractère libératoire du règlement ».

L'instruction codificatrice du 4 mai 1998 précise que « par application des dispositions de l'article 13 du règlement général du 29 décembre 1962, le contrôle par le régisseur de la validité de la créance porte sur la justification du service fait et l'exactitude des calculs de liquidation, l'inter-

¹⁵ Aux termes de l'article 4 du décret du 5 mars 2008, « la responsabilité d'un régisseur se trouve engagée dès lors qu'un déficit en monnaie ou en valeurs a été constaté, qu'une dépense a été irrégulièrement payée ou que, par la faute du régisseur, une recette n'a pas été encaissée ou une indemnité a dû être versée par l'organisme public à un tiers ou à un autre organisme public ». Le décret prévoit que la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire du régisseur est réalisée par l'ordonnateur de l'organisme public auprès duquel le régisseur est placé, compétent pour émettre à l'encontre de l'intéressé un ordre de versement, puis, si le régisseur n'a pas acquitté la somme réclamée et s'il n'a pas sollicité ou n'a pas obtenu un sursis auprès de l'ordonnateur ou si le sursis est venu à expiration, par l'autorité compétente pour constituer en débet le comptable assignataire, que le décret habilite à produire un arrêté de débet à rencontre du régisseur.

vention préalable des contrôles réglementaires et la production des justifications, (...) dans la mesure où des règles propres à chaque organisme le prévoient, l'existence du visa du contrôleur financier ou du contrôleur d'État sur l'ordre de payer donné au régisseur par la personne habilitée et les justifications, [et] l'application des règles de prescription ».

Les dispositions relatives au rôle de l'agent comptable dans le remboursement des dépenses d'une régie d'avances figurant dans l'instruction codificatrice du 4 mai 1998, prévoient que « dans le cas où des justifications ne peuvent être acceptées par l'agent comptable, ce dernier raye sur le bordereau récapitulatif la dépense correspondante. Il inscrit le montant des pièces rejetées dans le cadre prévu à cet effet au bordereau (...) et les déduit du montant des dépenses ordonnancées. Afin d'éviter tout retard dans l'imputation des dépenses qu'il accepte, l'agent comptable rectifie d'office l'ordre de dépense et arrête le bordereau pour le même montant ».

2. Les opérations présumées irrégulières

La vérification des comptes et de la gestion pour les exercices 2002 à 2007 de l'université de Paris VIII Vincennes Saint-Denis avait fait apparaître que sur le fondement de deux mandats n° 1119 et 1121 des 12 et 13 septembre 2005 imputés au compte 6257 « Réceptions », le comptable alors en fonctions, M. D., avait repris dans la comptabilité de l'université des dépenses de restauration payées, par carte bancaire, par le régisseur de la régie d'avances de la présidence de l'université, M. L. (...).

Pour dix des vingt opérations concernées, les mandats étaient appuyés de factures émises par les fournisseurs visés dans le bordereau récapitulatif joint au mandat.

Aucune facture justifiant une dépense de restauration payée le 13 octobre 2003 à l'hôtel Lutetia pour un montant de 59,50 € n'était jointe au mandat n° 1121 du 13 septembre 2005.

Le bordereau récapitulatif joint au mandat n° 1121 du 13 septembre 2005 mentionnait une dépense de location de véhicule payée le 9 juillet 2003 à la société Président Car pour un montant de 265,30 € qui n'avait pas été reprise dans ledit mandat. Cette dépense, qui n'était appuyée d'aucune facture, paraissait ainsi avoir été rejetée par le comptable.

Enfin les pièces jointes aux mandats n° 1119 du 12 septembre 2005 et 1121 du 13 septembre 2005 pour justifier des dépenses de restauration (...) avaient pris la forme, pour chaque opération, d'un *duplicata* produit par le fournisseur et d'une « *attestation de non paiement pour titre de dépense adirée* », émise par le secrétaire général de l'université, certifiant « *que le paiement [au fournisseur concerné] de la facture (...) correspondant au duplicata ci-joint, [n'avait] pas été effectué, l'original de cette facture n'étant jamais parvenu au service financier* » et que « *si l'original était retrouvé, il serait détruit et ne donnerait pas lieu à un deuxième paiement* ».

Considérée littéralement, l'attestation ainsi donnée que les paiements correspondant aux *duplicata* produits n'avaient pas été effectués aurait dû conduire le comptable à constater que le service n'avait pas été fait et, en conséquence, à rejeter les dépenses concernées.

Cependant le secrétaire général de l'université avait probablement entendu attester, non pas que les restaurateurs n'avaient pas été payés par le régisseur au moyen de la carte bancaire mise à sa disposition, mais que, les factures ayant été perdues, les dépenses correspondantes n'avaient pas été intégrées dans la comptabilité de l'établissement public et que, dans l'hypothèse où les factures seraient retrouvées, elles ne donneraient pas lieu, non pas « *à un deuxième paiement* », mais à une seconde intégration dans la comptabilité de l'université.

Toutefois, même dans ce cas de figure, le comptable ne disposait pas de justifications suffisantes pour reprendre les dépenses ci-dessus répertoriées dans la comptabilité de l'université. En effet, les *duplicata* joints aux mandats, qui n'étaient pas revêtus de la mention « *certifié conforme à l'original* » et dont il n'était pas possible d'identifier les signataires, ne lui permettaient pas de s'assurer que le régisseur avait procédé au contrôle de la validité des créances dans les conditions prévues par l'instruction codificatrice précitée du 4 mai 1998.

Ces pièces étaient également insuffisantes pour lui permettre de s'assurer que le régisseur avait procédé au contrôle du caractère libératoire des règlements dans les conditions prévues par l'instruction du 4 mai 1998. Ce point était au demeurant confirmé par l'examen des relevés bancaires des dépenses exposées par le régisseur pour la période du 11 février

au 31 décembre 2002 et la période du 12 février au 17 octobre 2003, qui faisaient apparaître que six des neuf paiements au titre desquels avaient été produits des *duplicata*, avaient en réalité concerné des fournisseurs autres que ceux que ces documents énonçaient.

Le rapprochement des pièces justificatives des mandats n° 1119 et 1121 des 12 et 13 septembre 2005 et des relevés bancaires des dépenses exposées par M. L. pour la période du 11 février au 31 décembre 2002 et la période du 12 février au 17 octobre 2003 faisait apparaître que pour six des dix paiements justifiés par des factures, les fournisseurs concernés étaient également autres que ceux que désignaient ces documents.

Le ministère public a cependant estimé qu'il ne pouvait être reproché au comptable de ne pas avoir rejeté les dépenses correspondantes dès lors que, pour ce qui les concernait, il disposait de pièces suffisantes pour vérifier que le régisseur avait procédé au contrôle du caractère libératoire du règlement, et que seul un rapprochement de ces pièces avec les relevés bancaires, dont ni l'instruction codificatrice précitée du 4 mai 1998, ni l'instruction codificatrice M 93 relative à la réglementation budgétaire, financière et comptable des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel, ne lui imposait de demander la production à l'appui des mandats, lui aurait permis de constater qu'elles ne se rapportaient pas aux dépenses exposées par le régisseur.

En définitive, le parquet a considéré que M. D. semblait avoir engagé sa responsabilité personnelle et pécuniaire, au titre de l'exercice 2005, à hauteur de la somme de 3 251,22 €, pour avoir, sur le fondement des deux mandats n° 1119 et 1121 des 12 et 13 septembre 2005, repris dans la comptabilité de l'université de Paris VIII - Vincennes Saint-Denis la dépense, d'un montant de 59,50 €, qui n'était appuyée d'aucune pièce justificative, et les neuf dépenses, d'un montant total de 3 191,72 €, qui étaient justifiées par un *duplicata* de la facture et une attestation de « *non-paiement* » (seizième présomption de charge identifiée dans le réquisitoire complémentaire du 21 janvier 2011).

b) Analyse des réponses des comptables

Présomptions de charges concernant des créances non recouvrées

Dans leurs réponses en date des 13 janvier, 20 janvier et 22 février 2011, Mme J., M. C.

et M. F. ont souligné les nombreuses difficultés auxquelles ils se sont trouvés confrontés et qui ont sensiblement compliqué l'exercice de leurs fonctions de comptable de l'université de Paris VIII Vincennes Saint-Denis.

M. F. a appelé l'attention de la Cour sur les spécificités du « *rôle d'agent comptable à l'université Paris 8* », qui se trouve « *accaparé la majeure partie de son temps par les problèmes financiers car il est également fonctionnellement chef des services financiers de l'université* ». Après avoir souligné que « *cette autre fonction, d'ailleurs contradictoire avec la séparation ordonnateur / comptable, n'était même pas exclusive (au contraire) des rôles politiques (intervention, représentation, présence en réunion pédagogique) que confiait souvent à l'agent comptable le président* », il a indiqué qu'il avait « *très vite proposé une réorganisation profonde du service avec séparation des fonctions d'agent comptable et de chef des services financiers* », mais que cette transformation « *[lui avait] toujours été refusée par le président (...) et le secrétaire général (...) bien que ce dernier fût très sensible à [ses] arguments et [n'excluât] pas d'y venir ultérieurement* ».

M. F. a fait valoir que malgré ce problème d'organisation, il « *[avait essayé] d'être présent avec [son] équipe comptable le plus possible* », mais que la qualité professionnelle de ses collaborateurs laissait à désirer : « *[s'agissant] de mes chefs de service, je connaissais parmi eux une dépression chronique, un problème d'alcoolisme, une maladie de longue durée. Quant aux agents de l'université, mal payés, ils étaient dans l'ensemble peu efficaces, peu motivés et incompétents pour certains* ».

Il a également souligné que des tensions avec la présidence, qui ont conduit à son départ de l'université, avaient compliqué encore davantage l'exercice de ses fonctions : « *(...) je suis resté en poste du 16 mars 2004 à un lundi de début avril 2005, jour où j'ai été « débarqué » sans ménagement par la présidence, mon ordonnateur m'ayant été secrètement retiré, et ce pour, j'en suis persuadé, avoir d'emblée refusé de participer à des turpitudes totalement en dehors de mon éthique de fonctionnaire et de ma morale de citoyen. (...) La gestion de l'agence comptable et toutes les obligations connexes comme l'émission des réserves s'est donc fait dans un contexte particulièrement difficile et tendu, aussi bien au*

niveau professionnel que humain, marqué également par un clientélisme intense de la présidence ».

Il a conclu son propos en soulignant que, dans ce contexte difficile, il avait « essayé d'œuvrer au mieux pour les intérêts de l'université et de l'État ».

Mme J. a fait valoir que lorsqu'elle a pris ses fonctions, le 26 septembre 2005, « les règles de base de la comptabilité publique n'étaient depuis très longtemps plus du tout appliquées. Ainsi, le paiement par chèque était quasiment généralisé par l'agent comptable lui-même qui d'ailleurs n'inscrivait même pas les montants des dépenses sur les talons de chèques et n'en effectuait jamais la régularisation. Il faut ajouter que la règle des droits constatés n'était pas appliquée, les titres étaient émis à l'encaissement, les factures étaient établies sur Word et non conservées ».

Elle a également « [rappelé] l'historique des logiciels comptables utilisés » par l'université au cours des exercices sous revue et les difficultés que leur succession a suscitées et tenu à « ajouter à l'ensemble de ces faits, un personnel peu motivé, non formé, livré à lui-même depuis quelques années ».

Enfin M. C. a souligné « le contexte particulier rencontré à [son] arrivée, s'agissant des exercices 2005 et antérieurs, pour lesquels la tenue de la comptabilité ne pouvait permettre, notamment, la mise en œuvre de façon exhaustive d'une politique de recouvrement ou l'engagement de poursuites de nature à pouvoir interrompre la prescription, sans que ne soit préalablement réalisé un travail très important de reconstitution et de vérification des comptes de tiers », et détaillé les raisons matérielles - absence de pièces justificatives, insuffisance de précision des libellés des états de développement des soldes, état de délabrement des archives concernant les exercices en cause - qui compliquaient la réalisation d'un tel travail.

Il est à noter qu'aucun des comptables ne met en cause l'analyse du parquet, selon laquelle l'existence de réserves certes valides, mais de portée très générale, est insuffisante pour dégager le comptable entrant de toute responsabilité dans le défaut de recouvrement des créances qu'elles concernent : ce n'est que dans l'hypothèse où les diligences réalisées par le comptable sortant apparaîtraient inadéquates, incomplètes ou tardives

que, le recouvrement de la créance étant manifestement compromis, sa responsabilité pourrait être mise en jeu ; dans le cas contraire, nonobstant l'existence de réserves valides, la Cour devra rechercher la responsabilité du comptable entrant.

M. F., Mme J. et M. C. n'ont pas non plus contesté l'analyse du ministère public sur l'appréciation de la responsabilité des comptables successivement en fonctions à raison de la prescription des créances de l'université sur des débiteurs publics.

Quoique incontestablement difficiles, les circonstances dans lesquelles M. F., Mme J. et M. C. ont exercé leurs fonctions ne sauraient les exonérer de leur responsabilité dans le recouvrement des créances de l'université, que le juge des comptes ne peut apprécier autrement qu'objectivement. Elles ne pourront être invoquées par les intéressés qu'à l'appui d'une demande de remise gracieuse des débits que la Cour est susceptible de prononcer.

Ne sont recevables que les éléments de réponse produits par les comptables faisant apparaître :

- en ce qui concerne les créances de l'université sur des débiteurs publics, que le cours de la prescription prévue par la loi du 31 décembre 1968 relative à la prescription des créances sur l'État, les départements, les communes et les établissements publics a été interrompue ;

- s'agissant des créances de l'université sur des débiteurs non publics, que le comptable a réalisé des diligences suffisantes pour que l'on puisse considérer que leur recouvrement n'était pas définitivement compromis lorsqu'il a quitté ses fonctions ;

- ou bien, pour l'ensemble des créances visées par le réquisitoire, que leur recouvrement a été effectivement assuré.

Les réponses produites par les trois comptables ne comportent aucun élément probant sur les deux premiers points.

S'agissant de la troisième présomption de charge, visant deux créances de l'université sur des débiteurs publics dont la prescription semble être intervenue le 1^{er} janvier 2008, M. C. a fait valoir qu'ayant pris ses fonctions le 5 novembre 2007 et « à défaut de pouvoir identifier les créances en cause ou de disposer des pièces en permettant l'identification », il ne lui a pas été possible de réaliser de diligence

qui aurait permis d'interrompre le cours de la prescription, qui s'est trouvée acquise aux débiteurs concernés moins de deux mois plus tard. La conclusion implicite de M. C. est que le juge des comptes devrait rechercher la responsabilité de son prédécesseur.

Mme J. a articulé le même raisonnement en ce qui concerne les quatre créances visées par la deuxième présomption de charge dont, en l'absence de diligences ayant permis d'en interrompre le cours, la prescription au bénéfice des débiteurs paraît acquise depuis le 1^{er} janvier 2006 : « Il convient de constater que les quatre créances pour lesquelles ma responsabilité est engagée se sont prescrites le 1^{er} janvier 2006, soit trois mois après mon arrivée. (...) Il me semble que la responsabilité du comptable entrant ne peut être retenue et qu'il convient de rechercher la responsabilité du comptable sortant (...) ».

Elle a formulé la même observation à propos des trois créances, visées par la même présomption de charge dont, en l'absence de diligences ayant permis d'en interrompre le cours, la prescription au bénéfice des débiteurs paraît acquise depuis le 1^{er} janvier 2007.

Le ministère public ne partage pas cette analyse. En effet, s'agissant de débiteurs publics, il ne lui paraît pas possible de considérer que le recouvrement des créances était, de façon manifeste, définitivement compromis lorsque les prédécesseurs de Mme J. et M. C. (respectivement M. D. et Mme J.) ont quitté leurs fonctions d'agent comptable de l'université de Paris VIII. Les difficultés matérielles auxquelles ils étaient confrontés pour assurer le recouvrement des créances sont incontestables mais, du point de vue du parquet, insuffisantes pour les dégager de leur responsabilité.

Le ministère public ne juge pas non plus recevable l'argumentaire, articulé par M. F. en réponse à la huitième présomption de charge, selon lequel les 33 créances visées, concernant des débiteurs non publics, seraient nées trop peu de temps avant la cessation de fonctions du comptable pour que l'on puisse considérer que leur recouvrement était manifestement compromis lorsqu'il a quitté ses fonctions. Le succès du recouvrement de créances d'un montant relativement faible se joue dans les premières semaines suivant leur naissance et, du point de vue du ministère public, le constat que M. F. n'avait réalisé dans cette perspective aucune diligence au moment de la remise de service engage bien sa responsabilité.

Sur le troisième point - preuve du recouvrement effectif des créances visées par les présomptions de charges n° 1 à 10 - les pièces produites par Mme J. et les recoupements des rapporteurs permettent d'identifier trois situations :

- celle dans laquelle les comptables n'ont pas apporté la preuve du recouvrement de la créance ; dans cette hypothèse, la Cour pourra constituer en débet le comptable visé par le réquisitoire ;

- celle dans laquelle les débiteurs concernés ont payé les sommes dues à l'université et les versements correspondants ont bien été imputés sur les créances en cause ; dans ce cas de figure la Cour pourra, comme le proposent les rapporteurs, s'abstenir de mettre en jeu la responsabilité du comptable visé dans le réquisitoire ;

- celle dans laquelle les débiteurs concernés ont payé les sommes dues à l'université, mais les versements correspondants ont été imputés sur d'autres créances ; dans ce cas de figure, les rapporteurs proposent :

- de mettre en jeu la responsabilité du comptable visé dans le réquisitoire lorsque

le versement et l'erreur d'imputation se sont produits durant la gestion de l'intéressé ;

- d'y renoncer lorsque le versement et l'erreur d'imputation se sont produits durant la gestion du prédécesseur ou du successeur du comptable visé par le réquisitoire.

Cette proposition, fondée sur le constat que l'erreur d'imputation a compromis le recouvrement de la ou des créances sur laquelle ou lesquelles le versement intervenu a été imputé, apparaît fondée tant dans son principe que dans ses modalités de mise en œuvre. En effet, les erreurs d'imputation relevées ont bien suscité un manque à gagner pour l'université, à proportion des créances réputées recouvrées alors qu'elles ne l'étaient pas, et la responsabilité en incombe bien au comptable qui était en fonctions lorsqu'elles sont intervenues.

Le ministère public retient également la proposition des rapporteurs de ne pas rechercher la responsabilité du comptable visé dans le réquisitoire pour les créances en cause lorsqu'il n'est pas possible de déterminer la date à laquelle est inter-

venue l'erreur d'imputation (cas de deux créances de 1 104 € et 1 196 € visées par la septième présomption de charge).

Le parquet souscrit également à la proposition des rapporteurs de ne pas mettre en jeu la responsabilité du comptable lorsque les créances font l'objet de règlements échelonnés (cas de trois créances de 38,27 €, 150,47 € et 1 942,44 € visées par la sixième présomption de charge et d'une créance de 2 652 € visée par la dixième présomption de charge), lorsqu'elles figurent en double dans l'état des restes à recouvrer du compte sur lequel elles sont imputées (cas de deux créances de 1 900 € et 3 660 € visées par la sixième présomption de charge et de deux créances de 1 756,60 € et 254,09 € visées par la neuvième présomption de charge) et lorsque les titres correspondants sont entachés d'une erreur justifiant leur annulation ou leur réduction (cas de sept créances d'un montant total de 13 742,46 € visées par la neuvième présomption de charge).

(...)

AU PROCHAIN NUMÉRO

Information et comptabilité
des finances publiques

Les paradis fiscaux