

GESTION & G FINANCES PUBLIQUES FFP

La Revue

Mensuel fondé en 1921

FINANCES PUBLIQUES

Nouveau régime de la RPP

FISCALITÉ

Le combat contre les paradis fiscaux

Rejoignez-nous
sur le site :
Flashez !



N° 8-9 - Août-Septembre 2013

**Votre vocation fait votre fierté,
la nôtre est de vous assurer.**



SPÉCIAL AGENTS DES SERVICES PUBLICS

Exercer son talent au service des autres est une mission que nous partageons. C'est pourquoi, **la GMF, 1^{er} assureur des agents des services publics** en fait toujours plus pour vous assurer dans votre vie personnelle (assurance auto, habitation, complémentaire santé, épargne) et vous accompagner dans votre vie professionnelle. À votre tour, rejoignez nos 3 millions de sociétaires pour profiter **des offres privilégiées** que nous vous réservons.

► Renseignez-vous au **0 970 809 809** (numéro non surtaxé) ou sur **www.gmf.fr**

Pour les moins de 30 ans

50 € OFFERTS*
sur votre assurance **AUTO**

*Offre réservée aux agents des services publics de moins de 30 ans, la 1^{re} année, à la souscription d'un contrat d'assurance auto, valable jusqu'au 31/12/2013.

LA GARANTIE MUTUELLE DES FONCTIONNAIRES et employés de l'État et des services publics et assimilés - Société d'assurance mutuelle - Entreprise régie par le Code des assurances - R.C.S. Paris 775 691 140 - Siège social : 76, rue de Prony 75857 Paris Cedex 17 et ses filiales GMF Assurances, La Sauvegarde et GMF Vie.

ASSURANCES MUTUELLES DE FRANCE - Société d'assurance mutuelle - Entreprise régie par le Code des assurances - R.C.S. Chartres 323 562 678 - Siège social : 7, avenue Marcel Proust 28932 Chartres Cedex 9 - Adresse postale : 45930 Orléans Cedex 9.



Assurément Humain

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 : néotipo

N° imprimeur : 201306.0065

Dépôt légal : Septembre 2013

Tirage : 2450 exemplaires

Éditeur :

Sarl Les Éditions Gestion et Finances Publiques

- La Revue - au capital de 25 000 €

CPPAP n° 0218T 82762

ISSN 1969-1009

ABONNEMENTS

Métropole : 150 € (TTC)

DOM : 180 € (TTC)

TOM et étranger : 200 € (TTC)

Abonnements souscrits à titre personnel par

les agents DGFiP et par les étudiants : 105 €

L'abonnement part du 1^{er} janvier

de chaque année.

Prix du numéro : 15 €

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

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



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

Sommaire

/// La Revue n° 8-9 - Août-Sept 2013

FINANCES PUBLIQUES

4

- Nouveau régime de responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics..... 4
Jean Luc GIRARDI
- Deniers de l'État et « nouvelle gestion publique » Vers la fin du caractère inappropriable des deniers publics ?..... 11
Messaoud SAOUDI
- Les principales dispositions de la loi n° 2013-100 du 28 janvier 2013 19
Yves BROUSSOLLE

FISCALITÉ

22

- « Paradis fiscaux » Dépasser l'échange d'informations 22
Thierry LAMBERT
- À propos de l'ouvrage de Droit Fiscal Général de Christophe de la Martinière (Éditions Flammarion) 31
Jacques PÉRENNÈS

COMPTABILITÉ

34

- Dans la normalisation comptable, existe-t-il un sens de l'histoire ? 34
Jérôme HAAS
- La nature et l'origine de l'information financière sur les finances publiques..... 40
Jean-Paul MILOT
- Une réforme méconnue : l'unification des professionnels de l'expertise comptable par l'ordonnance n° 20046279 du 25 mars 2004 63
Claude BADRONE

GESTION ET ORGANISATION ADMINISTRATIVE

70

- L'école Nationale Supérieure de Police, école unique de formation des commissaires et des officiers de police..... 70
Hélène MARTINI

CHRONIQUE de jurisprudence administrative

73

Jean-Luc PISSALOUX

CHRONIQUE de jurisprudence financière

77

Jean-Luc GIRARDI / Pierre ROCCA

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. : 201306.0065

Legal deposit : September 2013

Edition : 2450 copies

Editor :

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

SUBSCRIPTIONS

Metropolitan France : € 150

DOM : € 180

TOM and foreign : € 200

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

Subscriptions take date as from January
1st every year.

Price of the issue: 15 €

Articles in the Revue represent
the authors' views only

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



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

Table of contents

/// La Revue n° 8-9 - August-September 2013

PUBLIC FINANCES	4
— The new personal and financial liability system applying to public accountants .. Jean Luc GIRARDI	4
— State funds and “new public management”. Will state funds no longer be inappropriate in the future?	11
Messaoud SAOUDI	
— The main provisions of law n° 2013 – 100 dated 28th January 2013	19
Yves BROUSSOLLE	
TAXATION ISSUES	22
— “Tax havens”. Going further than just swapping information	22
Thierry LAMBERT	
— About Christophe de la Martinière’s book on General Taxation Law (published by Flammarion).....	31
Jacques PÉRENNÈS	
ACCOUNTING ISSUES	34
— Is there any sense of history in accounting standardization?	34
Jérôme HAAS	
— Nature and origin of financial information concerning public finances	40
Jean-Paul MILOT	
— An unrecognized reform: the unification of chartered accountants by government order n° 20046279 dated 25th March 2004	63
Claude BADRONE	
ADMINISTRATIVE MANAGEMENT AND ORGANIZATION	70
— The French “Ecole Nationale Supérieure de Police”, the only training school for police superintendants and officers	70
Hélène MARTINI	
LÉGAL administrative developments	73
Jean-Luc PISSALOUX	
LÉGAL financial developments	77
Jean-Luc GIRARDI / Pierre ROCCA	

Assurance Pécuniaire Personnelle Intégrale des Comptables Publics



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

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



Jean-Luc GIRARDI

Président de section, procureur financier près la chambre régionale des comptes d'Auvergne, Rhône-Alpes

Nouveau régime de responsabilité personnelle et pécuniaire (RPP) des comptables publics.

Les premières décisions des chambres régionales des comptes (CRC).

Présentation

Les premières décisions faisant application des dispositions de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 telles qu'issues de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 auront donc été le fait de la Cour des comptes, plus précisément de la 7^e chambre de la Cour, dans deux arrêts : 9 janvier 2013, École nationale des ponts et chaussées ; 29 janvier 2013, Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres¹.

Les premières décisions des chambres régionales des comptes ont mis plus de temps à être rendues et surtout à être lues. Elles sont présentées ci-après regroupées par thèmes, étant entendu que l'on se placera dans l'hypothèse où le comptable a bien manqué à ses obligations et qu'il n'invoque pas des circonstances de force majeure, puisque ces questions, qui occupent l'essentiel des chroniques de jurisprudence, s'analysent exactement dans les mêmes termes dans l'ancien ou le nouveau régime de RPP.

On rappellera, en effet, brièvement que les modifications introduites portent sur les points suivants² :

1° – le juge des comptes (ou le ministre) doit déterminer si le manquement a ou n'a pas causé un préjudice financier à la collectivité publique dont les comptes sont tenus, car le montant de la somme mise à la charge du comptable qui a manqué à ses obligations dépend désormais de cette circonstance ;

2° – lorsque le comptable est mis en débet, le juge des comptes vérifie le respect des règles de contrôle sélectif des dépenses, si le ministre envisage d'accorder une remise gracieuse conduisant à laisser à la charge du comptable une somme inférieure à 3 millièmes du cautionnement ;

3° – le juge des comptes – et lui seul – peut prononcer une sanction financière non rémissible à l'encontre du comptable si le manquement n'a pas causé de préjudice, et ce dans la limite d'un plafond fixé, par exercice, à 1,5 millièmes du cautionnement du poste comptable ;

4° – le juge des comptes module le montant de la sanction financière en fonction des circonstances de l'espèce.

Comme on le présentait, la principale difficulté d'application de la réforme porte sur les critères à utiliser pour déterminer si la collectivité a ou non subi un préjudice financier et, lorsque c'est le cas, la question de savoir si c'est le manquement du comptable qui a causé ce préjudice (1).

Une fois acté que le manquement n'a pas causé de préjudice financier, deux questions émergent en ce qui concerne la sanction financière : celle de la prise en compte des circonstances de l'espèce permettant de la moduler à la baisse (2) et celle de son plafonnement (3).

Enfin, le respect des règles du contrôle sélectif de la dépense sera également abordé car le juge des comptes ne s'interdit pas d'examiner ce point dans la décision juridictionnelle même si, par définition, il n'est pas encore saisi d'une demande en remise gracieuse (4).

Certains jugements évoqués et qui sont énumérés ci-après dans leur ordre de lecture (et éventuellement de numéro de jugement) seront, bien entendu, repris en détail dans la chronique

¹ Voir S. Damarey, La Semaine Juridique Administrations et Collectivités territoriales n° 9, 25 février 2013 et Gestion & Finances Publiques n° 7-2013, p. 28.

² Voir *Le régime de responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics après « La » réforme*, Gestion & Finances Publiques n° 11-2012, p. 35, Courrier des Finances et de l'Industrie n° 70, p. 31.

de jurisprudence des CRTC :

- 1° – CRC de Nord-Pas-de-Calais, Picardie, Commune de Briastre, jugement n° 2013-0004, 19 février 2013.
- 2° – CRC de Nord-Pas-de-Calais, Picardie, Commune de Vivaise, jugement n° 2013-0006, 26 mars 2013.
- 3° – CRC d'Auvergne, Rhône-Alpes, Commune de Valence, jugement n° 2013-0014, 27 mars 2013.
- 4° – CRC de Martinique, Commune de Rivière-Pilote, jugement n° 2013-0006, 9 avril 2013.
- 5° – CRC d'Auvergne, Rhône-Alpes, Communauté de communes « Ardes Communauté », jugement n° 2013-0013, 17 avril 2013.
- 6° – CRC de Nord-Pas-de-Calais, Picardie, Commune de Carvin, jugement n° 2013-0007, 26 avril 2013.
- 7° – CRC de Nord-Pas-de-Calais, Picardie, Commune de Peuplingues, jugement n° 2013-0011, 26 avril 2013.
- 8° – CRC de Nord-Pas-de-Calais, Picardie, Commune de Saint-Tricat, jugement n° 2013-0012, 26 avril 2013.
- 9° – CRC du Centre, Limousin, CROUS d'Orléans-Tours, jugement n° 2013-0005, 30 avril 2013.
- 10° – CRC du Centre, Limousin, Université d'Orléans, jugement n° 2013-0006, 30 avril 2013.
- 11° – CRC de Bourgogne, Franche-Comté, EPLEFPA de Macon-Davayé, jugement n° 2013-006, 7 mai 2013.
- 12° – CRC de Midi-Pyrénées, Communauté de communes des Vallées d'Ax, jugement n° 2013-0001, 14 mai 2013.
- 13° – CRC de Midi-Pyrénées, Commune de Saverdun, jugement n° 2013-0002, 14 mai 2013.
- 14° – CRC de Midi-Pyrénées, Commune de Castelginest, jugement n° 2013-0003, 14 mai 2013.

Par ailleurs, les arrêts précités de la Cour des comptes seront également évoqués en tant qu'ils ont pu influencer certaines des décisions prises par les CRC, même si ces arrêts ne sont pas des arrêts d'appel (en charge de la 4^e chambre de la Cour).

1. L'existence d'un préjudice financier pour la collectivité et le lien de causalité avec le manquement du comptable

Le débet, qu'il soit administratif ou juridictionnel, consiste à rendre le comptable débiteur de la collectivité lorsqu'il a effectué une opération irrégulière³. Dans l'ancien régime de responsabilité, cette décision était justifiée en matière juridictionnelle par le fait que les comptes en jugement, seuls en cause, devaient être rectifiés pour régulariser l'opération irrégulière en question.

L'idée que cette décision est inappropriée lorsque l'irrégularité n'a pas causé de préjudice à la collectivité est ancienne. Elle est à l'origine de la réforme de la RPP, la solution trouvée

consistant, tout en continuant à sanctionner les opérations irrégulières qui ne causent pas de préjudice, à n'exiger du comptable une compensation financière que s'il y a un préjudice.

Il faudrait donc admettre que le débet n'a plus seulement pour objet le rétablissement des comptes mais tout simplement l'indemnisation de la collectivité, et que le rôle du juge des comptes serait désormais de dire si le comptable doit ou non procéder à cette indemnisation.

La première question qui a pu susciter des opinions divergentes est celle des irrégularités susceptibles de causer effectivement un préjudice financier à la collectivité. Sur cette question, il semble que la conception patrimoniale prévaut : la collectivité est victime d'un préjudice s'il est certain qu'elle a subi une perte ou a manqué un gain.

Le 3^e alinéa du VI de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 précisant que le cas envisagé est celui où « *le manquement du comptable aux obligations mentionnées au I a causé un préjudice financier à l'organisme public concerné* », l'indemnisation de la collectivité par le comptable n'est *a priori* envisageable que s'il y a un lien direct entre le manquement et le dommage qu'aurait subi la collectivité. Le juge des comptes semble donc supposé examiner ce lien de causalité. Si ce lien existe, ce qui paraît cependant être nécessairement le cas dès lors que le comptable a manqué à l'une de ses obligations, et s'il y a d'autres causes au dommage, il lui faudrait choisir entre les deux conceptions de la causalité dégagées par la doctrine : l'équivalence des conditions ou la causalité adéquate (voir l'encadré ci-dessous).

La question du lien de causalité se pose en droit civil, en droit administratif, mais aussi en droit pénal. Il est impératif de la régler s'il ne peut pas y avoir de partage de la responsabilité, ce qui est le cas en matière de RPP. Le droit français n'opte pour aucune des deux théories qui se rejoignent bien entendu sur la nécessité d'un lien direct entre le fait générateur de responsabilité et le dommage.

L'équivalence des conditions

Théorie selon laquelle il suffit que, parmi les causes nécessaires d'un dommage, figure le fait générateur de responsabilité pour en rendre responsable ou coresponsable son auteur. Cette théorie est privilégiée par l'« European Group on Tort Law » (EGTL) dans le domaine de la responsabilité délictuelle (tort law).

La causalité adéquate

Théorie selon laquelle on n'impute la responsabilité à l'auteur du fait générateur de responsabilité que si ce fait générateur est la cause prépondérante du dommage, en ce sens qu'elle figure parmi les causes proches, immédiates et directes du dommage.

En droit administratif, on privilégie cette théorie : seul est retenu le fait dont on peut estimer, d'après l'expérience que l'on a du « *cours normal des choses* », qu'il avait une vocation particulière à provoquer le dommage (René Chapus, cours de droit administratif général, n° 1413).

³ Le débet administratif peut concerner d'autres personnes que le comptable.

Il apparaît, en outre, qu'il y a encore des hésitations, notamment sur la manière de prendre en compte les causes étrangères (fait d'un tiers ou de la victime, les circonstances de force majeure ayant été examinées en amont), notamment le fait que l'assemblée délibérante ou l'ordonnateur ont pu prendre des décisions contraires aux intérêts de la collectivité, autrement dit le fait de la victime qui justifie habituellement l'absence de réparation par l'auteur d'un fait dommageable défendeur.

1.1. Cas en dépenses

En matière de dépenses, on anticipait que le caractère indu ou non de la dépense serait déterminant. Tel est bien le cas, et rares sont les décisions qui se prononcent explicitement sur le lien de causalité.

1.1.1. Absence de préjudice financier

Dans l'arrêt « Conservatoire de l'espace littoral », la Cour avait considéré que le paiement d'un loyer sans bail ni avenant n'avait pas causé de préjudice, au motif que l'établissement avait occupé les locaux.

Dans « CROUS Orléans-Tours » (deuxième et quatrième charge), la CRC du Centre, Limousin, dans le cas du remboursement de retenues de garantie avant la signature du procès-verbal de réception sans réserve des travaux, estime que : « *aucun préjudice financier n'est avéré pour le CROUS Orléans-Tours, dans la mesure où aucun élément du dossier ne permet d'établir l'existence de malfaçons qui auraient nécessité de recourir aux sommes ayant fait l'objet des retenues de garantie* ». Elle considère donc qu'il n'y a pas de préjudice certain.

Dans le même jugement (troisième charge), la même chambre considère également que le paiement du solde d'un marché, appuyé d'un décompte général et définitif des travaux non signé par la personne responsable du marché et sans qu'ait été produit le procès-verbal de réception définitive des travaux, n'a pas causé de préjudice financier « *pour le CROUS Orléans-Tours, dans la mesure où les travaux objet du marché ont été réalisés* ». Il en va de même dans « Université d'Orléans », dans le cas de paiements en l'absence de décompte général et définitif : « *il n'existe pas de préjudice financier avéré pour l'université d'Orléans qui a réceptionné les travaux sans réserve* ».

Dans « Commune de Rivière-Pilote » (troisième charge), la CRC de Martinique admet que le paiement des rémunérations de sept agents sans acte d'engagement mentionnant la référence à la délibération créant l'emploi n'a pas créé de préjudice dans la mesure où « *aucune pièce du dossier n'autorise à douter de la réalité du travail effectué* ». Elle considère donc qu'il n'y a pas de préjudice certain.

Dans un cas voisin, dans « Communauté de communes d'Ardes Communauté », la CRC d'Auvergne, Rhône-Alpes parvient à la même conclusion de manière un peu plus précise : chacune des rémunérations en cause correspond « *à une prestation réalisée au bénéfice de la communauté de communes sur la base d'un contrat signé par son représentant et liquidée exactement selon les termes desdits contrats ; (...) le service fait a été dûment attesté par la signature du bordereau de mandats par l'ordonnateur conformément aux dispositions de l'article D. 1617-23 du code général des collectivités territoriales ; (...) aucun élément du dossier ne permet de douter de son caractère effectif* ».

La même chambre tient un raisonnement similaire dans « Commune de Valence », dans le cas du paiement de la rémunération d'un

membre de cabinet du maire avant que son acte d'engagement ne soit signé : « *le service fait est juridiquement attesté par la signature de l'ordonnateur apposée sur les bordereaux de mandats y afférents ; (...) au surplus les messages électroniques des 5 et 13 janvier 2009 font état d'une prise de fonctions de M. X... en tant que collaborateur de cabinet, dès le mois de janvier 2009 ; (...) la liquidation de la rémunération mensuelle ayant été effectuée conformément aux modalités définies à l'arrêté de nomination de l'intéressé* ».

Dans « Commune de Carvin » (sixième charge), dans le cas d'une dépense payée en dépassement du montant initial d'un marché, la chambre de Nord-Pas-de-Calais, Picardie estime que : « *la prestation ayant été réalisée au profit de la commune, il n'a résulté du manquement du comptable aucun préjudice financier pour la commune* ». Dans « Commune de Vivaise », la même chambre, dans le cas du paiement d'une indemnité compensatrice de congés payés insuffisamment justifiée, considère qu'il n'y a pas de préjudice car le montant de 126,83 € versé à l'agent est inférieur au montant du minimum auquel il pouvait prétendre qui était de 147,70 €. Dans ces deux cas, la CRC considère qu'il n'y a pas du tout de préjudice.

Dans « Commune de Saint-Tricat », la même chambre, dans le cas d'indemnités horaires pour travaux supplémentaires payées sans délibération du conseil municipal, estime qu'il n'y a pas de préjudice car « *l'ordonnateur a donné l'instruction au personnel de faire des heures supplémentaires ; (...) au surplus, il en a confirmé le service fait ; (...) dès lors, la dépense, bien qu'irrégulière, a été payée sur des crédits régulièrement ouverts par l'autorité budgétaire et n'a pas donné lieu à un appauvrissement patrimonial pour la commune* ». Dans le cas similaire de la « Commune de Peuplingues », elle prend en compte le fait : « *que le conseil municipal, par sa délibération du 29 septembre 2011, ne conteste pas le bien-fondé de ce paiement puisqu'il régularise la situation de l'ensemble des agents de la collectivité en leur accordant le bénéfice d'indemnités horaires pour travaux supplémentaires ; que dès lors il ne peut être soutenu que la commune de Peuplingues ait subi un préjudice financier du fait du paiement des mandats en cause* ». Dans ces deux cas, la CRC prend donc en compte explicitement le fait de la victime, alors qu'elle aurait pu considérer que le préjudice n'était tout simplement pas certain.

1.1.2. Lien de causalité

Dans l'arrêt « Conservatoire de l'espace littoral », la Cour avait considéré que le règlement de subventions en l'absence de visa par le contrôleur financier de conventions passées avec les associations bénéficiaires n'avait pas causé de préjudice « *dans la mesure où les versements opérés résultent de délibérations du conseil d'administration et de conventions signées par l'ordonnateur* ». Dans ce cas, elle n'avait donc pas dit qu'il n'y avait pas de préjudice, mais elle avait pris en compte le fait de la victime.

Dans l'arrêt « École nationale des ponts et chaussées », le trop-payé résultant du règlement d'honoraires médicaux en dépassement du tarif conventionnel avait manifestement causé un préjudice financier à l'établissement. Ce préjudice a été imputé au comptable sans analyse explicite du lien de causalité.

La démarche évoquée ci-avant, consistant à établir l'existence d'un préjudice certain puis à examiner explicitement le lien de causalité entre le manquement du comptable et ce préjudice, est parfaitement respectée par la CRC de Midi-Pyrénées dans « Commune de Castelginest » (première charge). En effet, après

avoir relevé que le préjudice subi par la collectivité du fait de la non fixation du délai d'exécution d'un marché équivalait au montant des pénalités non perçues, la CRC reconnaît d'abord que le montant du dommage ne peut être arrêté du fait même de l'absence de règles fixant les délais à partir desquels ces pénalités auraient dû courir, puis que le préjudice trouve sa source dans la non application, par l'ordonnateur, des dispositions du marché qui prévoyaient bien la fixation d'un délai d'exécution des prestations et non pas dans le manquement du comptable, c'est-à-dire l'absence de suspension du mandat de paiement du solde du marché qui « *ne constitue pas la cause directe du préjudice* ». Elle décide donc de prononcer une sanction financière et non pas un débet dont le montant n'aurait d'ailleurs pas pu être évalué. Ce faisant, elle applique de manière rigoureuse la théorie de la causalité adéquate.

La même CRC dans « Commune de Saverdun » (seconde charge), dans un cas où les pénalités pouvaient être décomptées, et sont même évaluées précisément à 6 900 € HT par le jugement, considère également que ce n'est pas le manquement du comptable qui a créé le préjudice qui trouverait « *sa source dans les exigences de l'ordonnateur qui a souhaité que la pose de la tribune ait lieu pendant les vacances scolaires de février 2008, pour des raisons liées à la disponibilité du gymnase, alors même que la société attributaire du marché était prête à livrer et poser la tribune dans les délais requis* » et non pas dans « *le manquement du comptable, c'est-à-dire l'absence de suspension du mandat de paiement du solde du marché* » qui « *ne constitue pas la cause directe du préjudice* ». Une telle formulation traduit le fait que la CRC de Midi-Pyrénées a choisi, dans ce cas également, d'appliquer la théorie de la causalité adéquate, en acceptant d'examiner et de prendre en compte les causes étrangères du préjudice.

Cependant, dans le cas similaire d'absence de décompte des pénalités « Communauté de communes des vallées d'Ax », la même chambre considère, à l'inverse, qu'il y a préjudice car « *il appartenait au comptable de s'assurer de la liquidation des pénalités de retard et, en cas d'insuffisance des pièces, de suspendre le paiement des mandats* », c'est-à-dire qu'elle évoque à nouveau les raisons qui ont permis de dire qu'il y a manquement du comptable, ce qui consiste, d'une certaine manière, à appliquer la théorie de l'équivalence des conditions. Ce cas montre d'ailleurs que, si on applique cette théorie, on aboutit à un débet sans réellement examiner le caractère prépondérant du lien de causalité entre le manquement et le préjudice.

Dans « Commune de Rivière-Pilote » (deuxième charge), la CRC de Martinique, dans le cas du versement d'indemnités de fonctions à des adjoints qui ne bénéficiaient pas de délégations, considère qu'il y a un préjudice financier car la collectivité n'avait aucune dette envers eux. Le lien de causalité entre le manquement du comptable et ce préjudice n'est pas explicitement examiné. Il est seulement affirmé que : « *par conséquent, en ouvrant sa caisse pour payer à ceux-ci, malgré tout, des indemnités, Mme X... a causé un préjudice financier à la commune* ». Cette formulation traduit le fait que, dans ce cas, la CRC de Martinique a choisi d'appliquer la théorie de l'équivalence des conditions. Mais, la CRC aurait pu arriver à la même conclusion en appliquant la théorie de la causalité adéquate : en n'accordant aucun caractère prépondérant au fait de l'ordonnateur qui a mis en paiement les indemnités sans accorder de délégations à ses adjoints (ou sans les formaliser).

1.2. Cas en recettes

En cas d'absence de recouvrement de recettes, l'existence d'un préjudice semble simple à établir puisqu'il manque une recette dans les caisses de la collectivité, i.e. : elle a manqué un gain. Il se peut d'ailleurs qu'une charge (une perte) ait été constatée si le reste à recouvrer a été admis en non-valeur, annulé ou réduit ; mais ce n'est pas nécessaire pour considérer que le préjudice est certain.

Seul le fait que ce n'est pas le manquement du comptable qui a généré le préjudice pourrait empêcher de prononcer un débet. Or, dans la plupart des cas, pour établir le lien de causalité, il est mentionné que c'est l'absence de diligence du comptable qui est à l'origine du préjudice, ce qui est, en fait, une autre manière de dire qu'il y a manquement de la part du comptable. En effet, en cas d'absence de recouvrement d'une recette, il y a longtemps que la responsabilité du comptable n'est mise en jeu que s'il est établi que l'absence de recouvrement est bien imputable à des diligences insuffisantes. À l'inverse des dépenses, le lien de causalité ne semble donc pas déterminant en recettes.

Dans l'arrêt « École nationale des ponts et chaussées », la Cour énonçait que « *l'insuffisance des diligences et le non-recouvrement des créances ont causé un préjudice financier à l'établissement public* ». Dans le même arrêt, le préjudice était regardé par la Cour comme établi même lorsque le comptable faisait valoir que le coût du recouvrement aurait été supérieur au montant de la créance ou l'action rendue difficile par la présence du débiteur à l'étranger (charges n° 1 et 6).

Dans « EPLEFPA de Macon-Davayé », la chambre de Bourgogne, Franche-Comté, estime « *que l'établissement, par délibération du conseil d'administration en date du 23 octobre 2012, a admis en non-valeur les trois titres, au motif de leur irrécouvrabilité ; que cette décision se traduisant par une perte exceptionnelle dans la comptabilité de l'établissement, il en résulte un préjudice financier de 2 937,60 euros pour celui-ci ; que le manquement du comptable est directement à l'origine de ce préjudice financier* ». Cette formulation conduit à penser que l'on était dans un cas où il n'y avait pas pluralité de causes.

Dans « Commune de Briastre », la CRC de Nord-Pas-de-Calais, Picardie, à la suite d'un arrêté de charge provisoire, fait également le lien entre le manquement du comptable et le préjudice subi par la collectivité : « *la commune de Briastre, par cette absence de diligences suffisantes, a été privée des recettes attachées à ces titres ; (...) au surplus, la prescription des dites créances entraînant leur irrécouvrabilité, leur admission en non-valeur nécessitera une dépense budgétaire pour la commune ; (...) il en résulte donc un préjudice financier certain pour la collectivité, d'un montant total de 98,84 euros* ». Compte tenu de la faiblesse du montant en cause, on ne peut d'ailleurs s'empêcher de remarquer que le comptable évite par-là une sanction financière qui aurait pu, en théorie, être d'un montant supérieur. La même remarque conduit également à noter qu'il peut y avoir des débet non rémissibles, car d'un montant inférieur à 3 millièmes du cautionnement.

Dans « Commune de Carvin », la même chambre, dans la majorité des nombreux cas évoqués (1^{ère}, 3^{ème}, 5^{ème} et 7^{ème} charges), retient également que, faute d'actes interruptifs de la prescription, il y a préjudice pour la collectivité. Mais, dans le cas de la deuxième charge, relative à une remise gracieuse non justifiée par une délibération de l'assemblée délibérante

(qui est bien un cas d'absence de recouvrement bien que souvent traité comme un cas de dépense irrégulière), la chambre estime que le manquement du comptable n'a pas causé de préjudice à la commune de Carvin « *dès lors que le conseil municipal s'est prononcé favorablement sur la demande de remise gracieuse présentée par le débiteur* », même si cette décision a été prise *a posteriori* en 2012 alors que l'annulation était intervenue en 2008. La CRC prend donc en compte le fait de la victime, même si ce fait est postérieur à la survenance du manquement.

Dans « Commune de Saverdun », la CRC de Midi-Pyrénées avait à examiner des cas d'absence d'inscription d'une créance à une procédure collective. Alors même que dans des cas en dépenses, elle avait choisi d'appliquer la théorie de la causalité adéquate (voir ci-avant), elle a considéré que : « *si le mandataire judiciaire a confirmé qu'après répartition du produit des actifs, aucun versement n'est intervenu en règlement des créances chirographaires en 2012, pour autant, la réalité de l'insolvabilité du débiteur n'était pas établie en 2002, à la date de prise en charge des 7 titres concernés* » ou que « *si le mandataire judiciaire a confirmé qu'après répartition du produit des actifs, aucun versement n'est intervenu en règlement des créances chirographaires en 2008, pour autant, la réalité de l'insolvabilité du débiteur n'était pas établie en 2005, à la date de prise en charge du titre concerné* ». Ce faisant, la CRC prend une position identique à la 7^e chambre de la Cour des comptes dans ses premiers arrêts. Il semble donc que, contrairement à ce que l'on pouvait penser *a priori*, les comptables ne peuvent pas se prévaloir d'une absence de préjudice au seul motif de l'insuffisance d'actif du débiteur, la question étant d'établir à quelle date celui-ci est devenu insolvable.

Dans « Commune de Rivière-Pilote » (première charge), la CRC de la Martinique devait se prononcer sur l'annulation irrégulière d'une recette. L'ordonnateur et la comptable soutenaient que des poursuites se seraient avérées vaines du fait de la situation financière difficile du débiteur. La comptable faisait également observer que l'admission en non-valeur de la créance qui serait régulièrement intervenue aurait conduit la commune à supporter une charge financière identique. La CRC constate cependant que « *ni le maire, ni Mme Y..., n'apportent la preuve formelle de la situation difficile du débiteur, ni au moment de l'édition du mandat, ni au moment de l'annulation de ce titre* ». Dans ces conditions : « *le caractère certain du préjudice n'est pas remis en cause et (...) en acceptant de procéder à tort à l'annulation du titre n° 21 émis en 2006, Mme Y... a causé un préjudice financier à la commune* ». La CRC suit donc également le raisonnement de la Cour. Incidemment, elle signale aussi qu'elle s'est attachée à vérifier que le préjudice était certain car un dommage seulement probable n'est, en principe, pas réparable.

2. La prise en compte des circonstances de l'espèce

Lorsque le manquement du comptable à ses obligations n'a pas causé de préjudice financier, seule une sanction financière peut être prononcée à son encontre. Le VI de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 dit précisément : « *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* ».

Cette sanction qui n'est pas rémissible aurait pu être forfaitaire. Mais il se trouve que le législateur l'a rendue modulable en

fonction des « circonstances de l'espèce ». Les termes utilisés ne laissent d'ailleurs aucun doute sur le fait qu'il ne s'agit pas pour le juge des comptes d'une simple faculté mais d'une obligation. Tel doit donc être le cas, même si le montant maximum de la sanction financière, qui était à fixer par le ministre chargé du budget, est particulièrement faible dans la plupart des cas examinés par les chambres régionales des comptes.

Force est de constater que dans les premières décisions que nous analysons, la majorité des sanctions financières ont été modulées.

2.1. Les sanctions financières non modulées

Dans « Commune de Castelginest », la CRC de Midi-Pyrénées estime qu'elle doit prononcer des sanctions du montant maximum pour les deux charges, « *aucune circonstance ne justifiant une minoration au regard du plafond résultant du décret n° 2012-1386* ». Une telle formulation laisse entendre qu'il n'y a pas lieu de moduler une sanction qui n'est égale qu'à 223 €.

Dans l'une des charges de « CROUS d'Orléans-Tours », la chambre du Centre, Limousin prononce une sanction financière proche du maximum (200 €, pour 228,15 €) en raison de « *l'existence de contradictions entre les pièces justificatives du mandat de paiement qui auraient dû attirer l'attention du comptable* ». Elle retient donc une circonstance aggravante.

Dans « Commune de Valence », la CRC d'Auvergne, Rhône-Alpes prononce une sanction financière du montant maximum possible (256,50 €), en retenant la gravité du manquement du comptable et sa répétition : « *s'agissant notamment de la répétition durant plusieurs mois du défaut de contrôle ainsi que du montant des sommes irrégulièrement payées, s'établissant au total à 32 908,78 € au titre des salaires et charges des mois de janvier à courant mai 2009* ».

2.2. Les sanctions financières modulées

Dans l'arrêt « Conservatoire de l'espace littoral », la Cour avait pris en compte « *la volonté exprimée de l'ordonnateur de régler la dépense en cause* » (charge n° 2) et « *la volonté exprimée de l'établissement de régler les dépenses en cause* » (charge n° 3). Selon la 7^e chambre de la Cour, l'intention de la personne publique interviendrait donc à deux reprises : 1° pour caractériser une éventuelle absence de préjudice (voir ci-dessus) ; 2° et pour fixer la somme à la charge du comptable.

Dans les jugements des CRC, les modulations des sanctions financières sont justifiées par des circonstances atténuantes, invoquées ou non par le comptable.

Ainsi, dans « CROUS d'Orléans-Tours », la CRC du Centre, Limousin prononce deux sanctions financières d'un montant de 50 € (pour un maximum de 228,15 €) « *eu égard aux circonstances, notamment le fait que la réception des travaux a été faite sans réserve par l'ordonnateur* ». Dans « Université d'Orléans », elle prononce des sanctions financières de 150 € (pour un maximum de 294,60 €), « *eu égard au choix du maître d'ouvrage d'apposer sa signature sur le document portant la mention 'décompte final' établi par la société S... et en l'absence, au vu des pièces du dossier, de toute circonstance aggravante* ».

Dans « Commune de Rivière-Pilote », la CRC de Martinique déclare que « *d'autres arguments invoqués par Mme Y... en sa faveur peuvent être retenus : multiplicité des contrats de courte durée, déménagement des locaux de la trésorerie etc.* », ce qui la conduit à fixer la sanction financière « *à la moitié de la*

somme maximale fixée par le décret 2012-1386 du 10 décembre 2012 arrondi à cent euros ».

Dans « Communauté de communes d'Ardes Communauté », la CRC d'Auvergne, Rhône-Alpes prononce une sanction financière de 30 € (pour un montant maximum de 154,50 €) : « Attendu que chaque mandat ne correspond qu'à un faible montant de rémunération ; que plusieurs contrats de travail en cause ont été signés pour de mêmes et très courtes périodes d'embauche rendant ainsi d'autant plus difficile la vérification de l'indication de toutes les mentions réglementairement exigées ». Il est vrai que, dans ce cas, provenant d'un arrêté de charge provisoire (ACP), il était seulement reproché au comptable l'absence de mention dans les contrats des délibérations autorisant l'embauche de non titulaires, alors même que ces délibérations existaient et avaient été produites en réponse à l'injonction précédant l'émission de l'ACP.

Dans « Commune de Carvin » (deuxième charge), la CRC de Nord-Pas-de-Calais, Picardie prononce une sanction financière de 50 € (pour un montant maximum de 223,50 €), « en l'absence de préjudice, et selon les circonstances de l'espèce, et la modicité relative de la somme en cause ». Cette motivation ne permet pas réellement de savoir si la chambre a pris en compte un moyen invoqué par le comptable relatif aux sous-effectifs qui auraient affecté son poste, moyen qui sera vraisemblablement souvent invoqué. On notera, en revanche, que ce jugement prend en compte l'absence de préjudice comme étant une circonstance atténuante, alors que l'on pourrait penser que cette circonstance est déjà suffisamment prise en compte par le fait que le comptable évite, pour cette raison, un débet.

Dans le même jugement (sixième charge), la circonstance de l'espèce invoquée par le comptable était relative au fait que la dépense avait échappé au contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD) par suite d'une mauvaise codification par l'ordonnateur : la dépense en cause, d'un montant de 815,91 €, aurait dû être contrôlée parce qu'elle était faite en application d'un marché, mais l'ordonnateur l'a codifiée comme étant faite sur facture. La chambre prononce une sanction financière « en raison de la relative modicité de la somme en cause et des circonstances atténuantes précitées pour la charge n° 2 », ce qui ne permet pas de savoir si l'argument du CHD a ou non été retenu (voir également ci-après, à propos du respect des règles de contrôle sélectif). Mais, dans « Commune de Saint-Tricat », le respect par le comptable du plan de contrôle hiérarchisé de la dépense qui n'imposait pas le contrôle des mandats en cause, la chambre considère que le CHD constitue une circonstance atténuante : « *nonobstant l'absence de reconnaissance officielle des règles de contrôle sélectif des dépenses* » (voir également ci-après). Elle en déduit un montant de 20 € (pour un montant maximum de 256,50 €). Dans le cas similaire de la « Commune de Peuplingues », le montant est fixé à 100 €, soit le double (pour le même montant maximum), mais il est précisé que le plan de contrôle prévoyait bien le contrôle des dépenses en question.

Dans « Commune de Vivaise », la même chambre de Nord-Pas-de-Calais, Picardie va jusqu'à prononcer une sanction financière d'un montant nul, apparemment pour la même raison qu'elle a considéré qu'il n'y avait pas de préjudice financier, savoir que le montant payé était inférieur au minimum du montant qui était dû (voir ci-avant).

3. Le plafonnement de la sanction financière

Le paragraphe VI, alinéa 2, de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 dit :

« Lorsque le manquement du comptable aux obligations mentionnées au I 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. »

Dans l'arrêt « Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres », la Cour a déduit du singulier utilisé pour désigner « le manquement du comptable » que le plafonnement par exercice de la sanction financière s'appliquait à chaque manquement et non pas à l'ensemble des manquements commis au cours d'un exercice. Cette interprétation n'est pas celle des comptables publics et même celle de la direction générale des finances publiques (DGFIP). Cet arrêt a d'ailleurs fait l'objet d'un recours en cassation de la part du ministre chargé du budget.

Une autre lecture est, en effet, effectivement possible, conduisant à penser que l'intention du législateur était de fixer une limite au montant de la somme pouvant être laissée à la charge d'un comptable au titre d'un même exercice. Dans une circulaire du 12 décembre 2012 sur la réforme de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics, la DGFIP estimait ainsi qu'il ne peut y avoir plusieurs sanctions financières dans un même jugement ou arrêt que « *dans le cas où le juge relève des manquements (n'ayant pas causé de préjudice) sur plusieurs exercices* ».

Les jugements examinés ne permettent pas de dire si les CRC vont ou non suivre la 7^e chambre de la Cour des comptes dans son interprétation du texte. En effet, dans les cas où plusieurs sanctions financières ont été prononcées, les exercices concernés étaient tous différents, sauf dans « CROUS d'Orléans-Tours » où la CRC du Centre, Limousin a prononcé deux sanctions financières de 50 € au titre de l'exercice 2006, alors que le montant maximum aurait pu être de 228,15 €. Le maximum n'a donc pas été dépassé. Cependant, comme indiqué ci-avant, cette modération n'est pas justifiée par le fait qu'il serait impossible de dépasser ce maximum mais par des circonstances atténuantes dans chacun des deux cas.

On notera que la question se pose de manière quasiment identique en ce qui concerne la somme que le ministre doit laisser au comptable en cas de débet, puisque le deuxième alinéa du IX renvoie directement à l'alinéa précité : « *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 de la somme mentionnée au deuxième alinéa dudit VI* ». Or, dans sa circulaire du 12 décembre 2012 précitée, la DGFIP interprète cette disposition de la manière suivante : « *Dans les autres cas, le ministre chargé du budget doit laisser à la charge du comptable un montant unique par arrêt ou jugement et portant sur toutes les charges prononcées au titre de manquements avec préjudice* ».

Il est donc particulièrement important de connaître le point de vue du Conseil d'État.

4. Le respect des règles de contrôle sélectif des dépenses

Il convient certainement de rappeler que, contrairement à un souhait émis par les comptables publics, ni le législateur ni le pouvoir réglementaire ne les a exonérés de leur responsabilité en cas de contrôle sélectif des dépenses, même si les règles en la matière (qui ne sont d'ailleurs pas encore connues) ont été scrupuleusement respectées par eux. En particulier, si l'article 42 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (DGBCP) autorise bien le comptable à adapter « *l'intensité, la périodicité et le périmètre de ses contrôles en se conformant à un plan de contrôle établi suivant les règles fixées par arrêté du ministre chargé du budget* », l'article 17 précise clairement que : « *Les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables des actes et contrôles qui leur incombent en application des dispositions des articles 18, 19 et 20, dans les conditions fixées par l'article 60 de la loi du 23 février 1963* ».

Il y a donc bien manquement du comptable à ses obligations si une dépense a été irrégulièrement payée en raison du contrôle sélectif des dépenses. Il est cependant admis que le respect des règles de contrôle sélectif autorise le comptable à demander une remise totale du débet prononcé à son encontre.

Ce dispositif pourrait cependant aboutir à une injustice car, dans le cas où le manquement n'a pas causé de préjudice, le comptable est susceptible d'avoir à sa charge une sanction financière qui n'est pas, quant à elle, rémissible. Pour une même irrégularité, c'est donc dans le cas le moins grave que le comptable risque d'être effectivement sanctionné. Cette inégalité de traitement ne peut être évitée que si le juge des comptes considère que le respect du contrôle sélectif des dépenses est une circonstance de l'espèce permettant de réduire fortement le montant d'une sanction financière, voire de ne pas la prononcer du tout.

4.1. En cas de sanction financière

Comme on l'a vu précédemment, dans la majorité des jugements de CRC examinés, les sanctions financières qui ont été modulées ne l'ont pas été en raison du contrôle sélectif des dépenses qui n'est évoqué que dans les cas examinés par la CRC de Nord-Pas-de-Calais, notamment « Commune de Saint-Tricat », « Commune de Peuplingues » et « Commune de Carvin » (sixième charge).

Dans « Commune de Saint-Tricat », le fait que le plan de contrôle hiérarchisé de la dépense n'imposait pas le contrôle des mandats en cause est visiblement pris en compte pour moduler fortement le montant de la sanction financière. Dans « Commune de Peuplingues », le fait que ce soit l'inverse n'empêche pas la modulation à la baisse. Enfin, dans « Commune de Carvin », il n'est pas certain que le moyen ait été pris en compte.

Dans ce dernier cas, le comptable soulevait d'ailleurs aussi le moyen de l'inégalité de traitement pour des faits similaires entre un comptable ayant causé un préjudice et un comptable n'en n'ayant pas causé. En somme, et si l'on comprend bien, il demandait à être mis en débet pour pouvoir être en mesure de

demander une remise gracieuse totale. La Chambre rejette ce moyen au motif que : « *[la] remise gracieuse, qui peut être totale lorsqu'il est établi que le contrôle sélectif de la dépense a été respecté, ne présente aucun caractère automatique, contrairement à ce que suggère le comptable ; que dès lors, celui-ci n'est pas fondé à soutenir que les deux situations juridiques seraient identiques et feraient l'objet d'un traitement différent* ».

4.2. En cas de débet

Dans l'arrêt « École nationale des ponts et chaussées », la Cour des comptes avait indiqué, à la fin des motifs et non pas dans le dispositif : « *Considérant que le manquement des comptables est intervenu dans un champ non couvert par un plan de contrôle sélectif des dépenses (...), 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* ».

La CRC de la Martinique, qui prononce deux débet en dépenses dans « Commune de Rivière-Pilote », évoque implicitement l'effet éventuel du contrôle sélectif de la dépense sur une demande de remise gracieuse qui serait présentée par le comptable. Cependant, elle mentionne simplement que : « *Le manquement de Mme Y... est intervenu dans un champ non couvert par le contrôle sélectif des dépenses de Rivière-Pilote* ». En effet, dans le premier cas, il est précisé que le contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD) a été mis en œuvre « *postérieurement à la prise en charge du mandat* », et que, dans le second cas, l'article budgétaire concerné n'était pas « *pris en compte dans le plan de contrôle sélectif des dépenses transmis par la comptable en fonctions* ».

La CRC de Midi-Pyrénées est quant à elle plus précise dans « Communauté de communes des vallées d'Ax » puisqu'elle mentionne : « *le manquement du comptable est intervenu dans un champ non couvert par un plan de contrôle hiérarchisé de la dépense ; (...) en conséquence, une éventuelle remise gracieuse de la somme mise à la charge de M. D... sera plafonnée, conformément aux dispositions du paragraphe IX, alinéa 2, de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 modifiée* ».

Conclusion provisoire

Au terme de la présente étude, il semble que la difficulté principale rencontrée par les juridictions financières dans la mise en œuvre de la réforme de la RPP réside dans l'examen ou non de l'intensité du lien de causalité entre le manquement du comptable et le préjudice financier subi par la collectivité. Cette difficulté ne semble pouvoir être levée que par un choix résolu entre les deux théories dégagées en la matière par la doctrine et que nous tenions à rappeler.

En revanche, la question des circonstances de l'espèce ne semble pas essentielle eu égard au montant des sanctions financières encourues et donc à la faiblesse de la modulation que le juge des comptes peut consentir.

Il pourrait, cependant, en aller autrement si la question du plafonnement par exercice de la sanction financière n'est pas tranchée dans le sens souhaité par la DGFIP. Du point de vue des comptables (et de leurs assureurs⁴), il s'agit d'ailleurs certainement de la question la plus importante. On ne peut qu'espérer que la décision Conseil d'État ne tardera pas. ■

⁴ Voir Christian Guicheteau et Jean-Luc Nodenot, *La responsabilité personnelle et pécuniaire : mécanisme du cautionnement et de l'assurance*, Gestion & finances publiques n° 4-2013, p. 21.



Messaoud SAOUDI
Maître de conférences en droit public
EA DCT
Faculté de Droit et Science politique
Université Lumière Lyon II

Deniers de l'État et « nouvelle gestion publique » Vers la fin du caractère inappropriable des deniers publics ?

« Finances, on comprend sous ce mot les deniers publics du roi & de l'état. Qui ne juge des finances que par l'argent, n'en voit que le résultat, n'en aperçoit pas le principe ; il faut, pour en avoir une idée juste, se la former plus noble & plus étendue».

Article de l'Encyclopédie dirigée par Diderot et d'Alembert (1751-1772)

Les deniers publics sont les fonds et valeurs appartenant ou confiés aux organismes publics¹. Appelés aussi communément « argent public » et marqués du sceau de la souveraineté de l'État, les deniers publics sont par nature inappropriables: destinés à satisfaire l'intérêt général, ils ne peuvent ainsi faire l'objet d'une appropriation privative². On relève par ailleurs que si l'argent privé est susceptible d'un accroissement de richesse ou d'un patrimoine, l'argent public, qui a pour source principale l'impôt prélevé sur les citoyens-contribuables, vise à couvrir les charges publiques et non à dégager un surplus de recettes. Les finances (publiques), discipline dont l'objet est l'étude de l'utilisation des deniers publics, seraient ainsi à distinguer de la finance (privée) dont l'objet est la valorisation des deniers des particuliers³.

L'inappropriabilité des deniers publics est garantie par un régime *sui generis* de protection et un mode de gestion désin-

téressé. Ces deux éléments caractéristiques permettent de les distinguer des deniers privés qui sont par nature appropriables et soumis à un mode gestion intéressé; cette opposition paraît moins évidente avec l'affirmation actuelle d'un État acteur financier et gestionnaire de son patrimoine. Ainsi, à l'exigence de régularité des opérations financières, s'ajoute la recherche permanente d'efficacité de la gestion publique ; le mode de gestion des deniers publics tend à se rapprocher de celui des deniers privés dont l'une des manifestations majeures est leur valorisation économique. La dimension patrimoniale des deniers publics, affirmée par la loi organique de 2001 relative aux lois de finances (LOLF)⁴ et renforcée par le décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP)⁵, va affaiblir voire remettre en cause le caractère inappropriable des deniers de l'État.

Les deniers de l'État, en se substituant aux deniers de l'Église puis à ceux de la Couronne, sont empreints de la conception religieuse du bien commun : ils contribuent à satisfaire les besoins de la communauté des citoyens-contribuables et non plus celle des fidèles de l'Église et/ou sujets du Roi. L'inappropriabilité des deniers publics a pour origine le principe de l'inaliénabilité du domaine de la Couronne. Loi fondamentale d'Ancien régime, ce principe édicté par l'Edit de Moulins de

¹ Art.11 du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique abrogé et remplacé par le décret de 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique. Les fonds sont tous moyens de paiement ayant cours légal ; les valeurs sont les titres de créance ou de dette réalisables en argent.

² Certaines affaires récentes viennent le rappeler comme celle de juillet 2007 visant l'épouse du Chef de l'État qui disposait d'une carte personnelle de retrait de fonds tirés sur un compte du Trésor public ; en juin 2010, démission d'un secrétaire d'État suite à un achat de biens de consommation personnelle avec des deniers publics ; en septembre 2012, condamnation pénale prononcée à l'encontre d'un agent de l'État (sous-préfète) pour vol de biens et deniers publics...

³ E. Oliva, *Finances publiques*, Sirey, Paris, 2006.

⁴ Loi organique n°2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances modifiée en 2005 et 2009.

⁵ Décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, *JORF* du 10 novembre 2012, p.17713.

1566 va permettre la reconstitution de l'État territorial en France. Le domaine s'entend à l'époque d'un ensemble de prérogatives (biens fonciers, biens mobiliers, droits fiscaux, droits de monnayage et de justice) attachées au domaine privé du Roi qui lui procure des ressources dont il peut disposer librement (*fiscus*)⁶.

À partir du XIV^e siècle, s'opère la partition entre les biens (privés) du Roi (corps physique du Roi avec son patrimoine) de ceux (publics) de la Couronne (corps mystique de la Royauté avec son domaine) ; cette distinction établie entre biens patrimoniaux et biens domaniaux donnera naissance au concept d'État et son élément financier existentiel, les « deniers publics ». L'assimilation des deniers (privés) du Roi aux deniers (publics) de la Couronne devient effective sous le règne du Roi Henri IV qui, en 1607, déclare « avoir épousé la Couronne en saint et politique mariage et lui apportant ses biens en dot »⁷ : cette fiction permet d'asseoir le lien indissoluble entre deniers publics et État royal. Mais le régime juridique des deniers publics ne trouvera sa stabilité qu'à la fin de l'Ancien régime, période durant laquelle la monarchie est traversée par un souci permanent de recherche de nouvelles ressources.

Les ressources tirées de l'exploitation du domaine (finances ordinaires) semblent insuffisantes à couvrir les dépenses de guerre d'une monarchie absolue à la conquête de nouveaux territoires afin d'asseoir son pouvoir temporel face à un régime féodal aux mains de puissants seigneurs et imposer son autorité spirituelle devant une Église alors dominante et représentée par le pape. Apparaissent alors les finances extraordinaires qui proviennent d'impôts royaux créés à cet effet⁸. Prélevés sur les sujets du Roi en application du droit régalién d'imposition, ces nouvelles ressources nécessitent l'autorisation des États généraux, assemblées réunissant les représentants des trois ordres d'Ancien régime (Clergé, Noblesse et Tiers état). L'autorisation des recettes est suivie d'un contrôle de leur emploi c'est-à-dire de l'autorisation des dépenses. C'est ainsi qu'une caisse royale est établie dès le XV^e siècle pour recevoir et centraliser ces ressources qui deviennent ainsi propriété de la Couronne et non du Roi. Cette centralisation des deniers royaux garantit l'unité du Royaume alors manifestée par sa puissance financière et politique face aux pouvoirs de la papauté et de la féodalité en déclin.

Ce sont ainsi des besoins financiers qui semblent à l'origine de l'État moderne auquel on rattache la notion de « deniers publics ». Leur caractère inappropriable est renforcé à partir du XVI^e siècle avec l'affermissement d'un « État fiscal » dotée d'une administration centrale puissante et efficace assurant ainsi un financement permanent de ses activités régaliennes (guerre, marine) et non régaliennes (industries et manufactures royales à l'apogée du « colbertisme »). Cet « État fiscal » demeure toutefois un État de finances sans budget devant l'absence de règles et procédures de contrôle des deniers publics : le refus royal de convoquer les États généraux, durant la longue période allant de 1614 à 1788, manifeste le caractère absolu de la monarchie et sa capacité à recouvrer les impôts sans devoir obtenir l'autorisation des représentants des sujets du Royaume.

⁶ B. Basdevant-Gaudemet, J. Gaudemet, *Introduction historique au droit - XIII^e-XX^e siècle*, 2^e édition, LGDJ, Paris, 2003, pp.52-54.

⁷ G. Leyte, « Domaine » in D. Alland, S. Rials (dir.), *Dictionnaire de culture juridique*, p.408, Lamy, PUF, Paris, 2003.

⁸ Notamment la gabelle, impôt sur le sel en 1383 et la taille établie en 1439 pour l'entretien d'une armée permanente.

La Révolution française de 1789, en substituant le domaine de la nation à celui de la Couronne, va établir, sur la base du principe d'Ancien régime du consentement à l'impôt, les fondements du droit public financier. Ce droit se consolide dans le cadre de l'État monarchique institué par les chartes constitutionnelles de 1814 et 1830. Ces monarchies parlementaires vont nourrir une législation financière abondante de remise en ordre des finances de l'État au moyen d'institutions financières de contrôle déjà existantes (Banque de France depuis 1800, Cour des comptes depuis 1807) ou créer à cet effet (ministère des finances, inspection générale des finances, Caisse des dépôts et consignations institués en 1816). L'adoption des règles de séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable et d'unité de trésorerie viennent garantir une protection renforcée des deniers publics. Ce régime protecteur, encore en vigueur de nos jours⁹, est fondé sur l'inappropriabilité par nature des deniers publics. Cet élément caractéristique connaît toutefois certaines limites avec l'interventionnisme accru de l'État.

Par son action économique et sociale, nécessitée par les situations de crises et tensions internationales depuis la fin du XIX^e siècle, l'État devient en effet un acteur financier majeur. L'interventionnisme de l'État va modifier en profondeur la nature et la portée de son principal instrument d'action, les deniers publics.

Par ses dépenses (politique budgétaire *stricto sensu*) et recettes notamment fiscales (politique fiscale) et par la variation du cours de sa monnaie (politique monétaire), l'État vise à réguler l'économie afin de répondre aux besoins de ses citoyens-contribuables en situation de difficultés. Les deniers publics ne se limitent plus au financement des services publics, ils deviennent des moyens de réalisation des politiques publiques : est alors privilégiée une classification économique des dépenses de l'État entre « dépenses de fonctionnement », « dépenses d'investissement », « dépenses d'intervention » et/ou « dépenses de transfert » ; apparaissent également les notions complexes de « prélèvements sur recettes »¹⁰ ou encore de « dépenses fiscales » plus connue sous le terme de « niches fiscales »¹¹. La notion statique de budget est remplacée par celle plus dynamique et au contenu plus complexe de « loi de finances »¹². La crise de l'État-providence dans les années 1970 va révéler cette transformation et renforcer le caractère finalisé des deniers publics en les inscrivant désormais dans une logique de « bonne gestion financière » qui renvoie à la règle des « trois

⁹ En particulier la loi organique du premier août 2001 modifiée (LOLF) et le décret de 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP).

¹⁰ Cette pratique ainsi dénommée apparaît en 1979 dans le cadre des relations financières entre l'État et les collectivités territoriales, pratique qui sera consacrée par la LOLF de 2001 en son article 6 ; elles sont constituées de dotations sous forme de concours financiers ou de compensations fiscales versées au profit des collectivités territoriales et à l'Union européenne ; elles sont définies comme une rétrocession de recettes de l'État bien qu'il s'agisse de dépenses effectives : l'intérêt d'une telle qualification (prélèvements comme recettes rétrocédées) est de permettre l'exercice du droit d'amendement parlementaire au sens de l'article 40 de la Constitution du 4 octobre 1958 lors de la discussion de leur montant annuel, droit limité si la qualification retenue était celle de « dépense ».

¹¹ Il s'agit de mesures législatives et/ou réglementaires dérogatoires aux principes généraux du droit fiscal ayant pour finalité d'inciter les agents économiques à adopter un comportement favorable aux attentes des pouvoirs publics (investir, consommer, épargner). Elles constituent un « manque à gagner fiscal » annuel pour l'État de près de 70 milliards d'euros, ces niches fiscales, au nombre de 600, traduisent l'interventionnisme fiscal des pouvoirs publics.

E » (économie, efficience, efficacité), les rapprochant ainsi du régime applicable aux deniers privés.

Des précédents historiques ont montré que l'émergence d'une logique privée de gestion n'est pas sans conséquences juridiques : la distinction subtile entre gestion privée (service public industriel et commercial ou SPIC) et gestion publique (service public administratif ou SPA) a nourri un débat doctrinal sur le fondement et la légitimité même du droit de l'État, le droit public. La pensée juridique du début du XX^e siècle qui a vu s'opposer l'École de la puissance publique (M. Hauriou) à celle de l'École du service public (L. Duguit) traduit une crise du droit public devant l'accroissement de l'interventionnisme économique et social de l'État. Le développement d'une économie mixte appelle un partenariat public-privé accru créant un flou quant à la distinction classique entre régime des deniers publics et régime des deniers privés.

Ce financement croisé public-privé se renforce sous la contrainte d'une construction européenne fondée sur les principes de libre circulation et de libre concurrence, principes qui imposent non seulement de revoir le concept français de « service public » mais conduit aussi à réformer l'activité des personnes morales de droit public et notamment leurs moyens financiers d'action, les deniers publics. Ce mouvement de transformation du régime des deniers publics est perceptible avec la réalisation de l'union économique et monétaire avec les traités de Maastricht de 1992-1993 et d'Amsterdam de 1997-1999¹³.

Avec le transfert de la compétence monétaire à une banque centrale européenne (BCE) dont l'action est relayée au niveau national par des banques centrales indépendantes de leur gouvernement respectif (Art.123 TFUE)¹⁴, les États voient leurs politiques publiques soumises à une discipline budgétaire dont le mécanisme de mise en œuvre est défini par le pacte de stabilité et de croissance de 1997 (PSC)¹⁵. Ce pacte, rénové depuis la crise de la « zone euro » de 2010, est repris par le traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance au sein de l'UEM du 2 mars 2012 (TSCG). Cet accord intergouvernemental¹⁶, ratifié par la loi parlementaire française du 22 octobre

2012¹⁷, est mis en œuvre par la loi organique relative à la programmation et à la gouvernance des finances publiques du 17 décembre 2012¹⁸. La règle européenne d'équilibre budgétaire impose à l'administration d'adopter une approche économique dans la gestion des deniers publics.

L'autre évolution importante est la banalisation du financement des États sur les marchés des capitaux (marché monétaire à court terme et marchés financiers à moyen et long terme). Cette source prépondérante de financement des États conduit à affecter la nature inappropriable de l'argent public et à rapprocher leur modalité de gestion de celle applicable à l'argent privé. Les besoins identiques de financement des États et des grandes entreprises privées ajoutés à la dématérialisation des opérations de marchés se renforcent. La globalisation financière affecte les États et conduit à transformer la nature de leurs deniers. D'instrument pur, l'argent en circulation devient un objet pur¹⁹ donnant ainsi naissance à un droit financier indifférent à la personnalité publique ou privée de l'émetteur de titres sur les marchés financiers. Comme les entreprises, les États voient leur dette s'accroître et s'interrogent sur la soutenabilité²⁰ de la gestion de leurs finances. Il est ainsi utile de rappeler que la dette de l'État français est à plus de 80% une dette négociable et détenue à près de 70% par des prêteurs étrangers non résidents²¹. Ce constat interroge la souveraineté de l'État au sens de son indépendance financière à l'égard de ses créanciers et la pertinence d'un régime propre aux deniers publics au vu d'une assimilation voire d'une fusion avec le régime des deniers privés. Les deniers publics connaissent tout autant la contrainte des marchés et sont soumis à la surveillance des agences de notation²².

¹⁷ Projet de loi n°197 autorisant la ratification du traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance au sein de l'UEM, 18 septembre 2012 (ratifié par le parlement le 22 octobre 2012).

¹⁸ LO n° 2012-1403 du 17 décembre 2012 relative à la programmation et à la gouvernance des finances publiques, *JORF*, 18 décembre 2012 ; Projet de loi organique n°198 relatif à la programmation et à la gouvernance des finances publiques, 19 septembre 2012.

¹⁹ En ce sens, M.A. Frison-Roche, « Argent privé, argent public », *Archives de philosophie du droit*, n°42, 1997, p.197.

²⁰ La notion de soutenabilité est aux États ce que la notion de solvabilité est aux individus : elle signifie la capacité des États à honorer leurs engagements actuels (rémunération de leurs agents en activité, paiement de leurs fournisseurs et prestataires de service...) et futurs (pensions versées à leurs agents à la retraite, remboursement de leurs emprunts, dépenses de soins et santé liées au vieillissement de la population...). La soutenabilité des finances publiques se pose dans le cadre de la dépendance accrue des États aux marchés financiers soucieux de la qualité de gestion et de la confiance qu'inspirent les États emprunteurs dont la « solvabilité » est mesurée par les agences de notation.

²¹ La dette de l'État français comprend une part de dette négociable qui est constituée des emprunts souscrits sur les marchés financiers (80% de la dette) et une part de dette non négociable constituée des dépôts obligatoires au Trésor public des disponibilités des collectivités territoriales et des établissements publics administratifs (environ 20%). La part de chacune était inversée avant les années 1980 (80% de dette non négociable, 20% de dette négociable!).

²² On rappelle qu'une agence de notation est une société commerciale chargée d'attribuer une note aux titres de créance d'un emprunteur mesurant ainsi sa solvabilité ; les trois principales sont *Fitch Ratings*, *Moody's* et *Standard & Poor's* ; chacune a ses propres critères de notation (d'où des appréciations variables d'une agence à l'autre et ce parfois pour un même emprunteur) ; ainsi l'agence *Standard & Poor's* note les titres à long terme AAA, AA+, AA, ... ; les titres à court terme A-1+, A-1, A-2, ... ; seule la note AAA (le fameux « triple A ») est partagé en commun par les trois agences pour la meilleure qualité des titres d'emprunt. V. Rapport du Sénat F. Espagnac et A. de Montesquiou, *Agences de notation - Pour une profession réglementée*, Direction de la Législation et du Contrôle, Paris, juin 2012.

¹² C'est le décret-loi de 1956 qui introduit la distinction entre « budget » et « loi de finances », distinction reprise par l'ordonnance organique de 1959 puis par la LOLF de 2001 en ses articles 1 et 6.

¹³ Les deux dates des traités ainsi indiquées renvoient respectivement à la date de signature et à la date de ratification par tous les États-membres souvent nécessaire à leur entrée en vigueur.

¹⁴ Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) dans sa rédaction issue du traité de Lisbonne de 2007-2009.

¹⁵ Modifié en 2011, le PSC est régi par trois textes : la Résolution du Conseil européen d'Amsterdam du 17 juin 1997, le Règlement (CE) n°1466/97 du Conseil du 7 juillet 1997 relatif au renforcement de la surveillance des politiques économiques (dit « volet préventif ») modifié par le règlement 1175/2011 du Parlement européen et du Conseil adopté le 16 novembre 2011, le Règlement (CE) n°1467/97 du Conseil du 7 juillet 1997 visant à accélérer et à clarifier la mise en œuvre de la procédure concernant les déficits excessifs (dit « volet correctif ») modifié par le règlement 1177/2011 du Parlement européen et du Conseil adopté le 8 novembre 2011, le règlement 1173/2011 du Parlement européen et du Conseil adopté le 16 novembre 2011 vient préciser le système de sanction dans les volets préventif et correctif.

¹⁶ Le TSCG ne s'applique que dans la mesure où il est compatible avec les traités qui ont fondé l'UE et avec le droit de l'UE (Art.2) ; de plus les mesures qu'il prévoit sont prises dans un délai de cinq ans conformément au traité sur l'union et le traité sur le fonctionnement de l'union européenne » (art.16 TSCG).

La perte de souveraineté monétaire et la limitation de la compétence budgétaire d'un État comme la France, membre de la « zone euro », tendent à remettre en cause le caractère inappropriable des deniers publics, et ce dans leur double dimension, celle de leur régime de protection et celle de leur mode de gestion.

L'équilibre instable entre, d'une part, la protection juridique des deniers publics à des fins d'intérêt général (I) et, d'autre part, leur valorisation économique (II) invite à s'interroger sur le maintien de leur caractère inappropriable.

I. La protection juridique des deniers publics

L'inappropriabilité des deniers publics est garantie par un ensemble de règles sévères de protection constitué en un droit public financier qui fondamentalement vise à prévenir tout risque d'appropriation privative et à préserver leur nature de bien commun et leur finalité d'intérêt général.

Le droit de la comptabilité publique manifeste ce régime de protection tout à l'adaptant à l'exigence de la « nouvelle gestion publique ».

1. Une caractéristique au fondement du droit public financier

Biens publics à caractère monétaire et financier, les deniers publics constituent l'objet principal d'étude du droit public financier. Plus généralement, toutes les branches du droit public sont concernées par le souci de préservation du caractère inappropriable des deniers publics notamment dans des domaines qui engagent financièrement et plus fortement l'État comme la fonction publique et les marchés publics. Les droits de la fonction publique et de la commande publique contiennent des principes fondés directement sur ce caractère propre et qui vise à se prémunir contre la tentation humaine de soustraction ou de détournement des fonds publics à des fins privées commises par les dépositaires de l'autorité publique ou toute personne privée chargée d'une mission de service public.

Le Code de la fonction publique prévoit en certaines de ses dispositions des sanctions pénales et disciplinaires sévères en cas de détournements de fonds publics ou de malversations financières. Le droit de la fonction publique, dans sa double dimension administrative et pénale, est le domaine où ce conflit entre intérêt public et intérêt privé paraît le plus probable de par la proximité entre agent public et argent public. Le statut de fonctionnaire, empreint d'une forme de sacerdoce, exige intégrité et abnégation totale. Il s'agit de poser les conditions d'une obligation de ne pas s'approprier l'argent public. Le respect de cette obligation est assuré par les articles 432-15 et 432-16 du Code pénal. Les sanctions administratives sont notamment une suspension du traitement ou une déchéance du droit à pension de l'agent fautif en cas de détournement de deniers publics ou de malversations dans l'exercice de ses fonctions.

Le Code des marchés publics consacre les principes harmonisés au niveau européen de liberté d'accès à la commande publique, d'égalité de traitement des candidats et de transparence des procédures. Ces principes garantissent la régularité de passation et le bon emploi des deniers publics. L'importance économique et financière de l'achat public conduit à prévoir

des sanctions en cas de violation des règles de passation des marchés de travaux, de fournitures et de services²³.

Mais le droit public financier, dans sa dimension budgétaire et fiscal, manifeste avec force la volonté de sauvegarde du caractère inappropriable des deniers publics.

Le droit budgétaire, qui a pour objet l'étude des règles d'élaboration, d'exécution et de contrôle des budgets publics, soumet la présentation des ressources et charges à certains principes classiques (unité, universalité, annualité et spécialité) afin de garantir un contrôle des deniers publics par le Parlement, organe représentant les citoyens-contribuables. Complétés depuis la LOLF de 2001 par la règle de sincérité, ces principes autorisent une gestion démocratique des finances publiques, une transparence assurant ainsi une régularité des opérations et leur finalité d'intérêt général.

Le droit fiscal, constitué de règles de fond (assiette, liquidation et recouvrement de l'impôt) et de procédure (contrôle, sanction et contentieux fiscaux) relatives aux impositions de toutes natures au sens de l'article 34 de la Constitution du 4 octobre 1958, est un droit de « violence légitime fiscale » : il a le mérite de transformer l'argent privé des citoyens-contribuables par nature appropriable en argent public devenue inappropriable. Des principes à valeur constitutionnelle viennent renforcer cette dernière caractéristique propre aux recettes fiscales : principes d'annualité, de légalité et de nécessité de l'impôt, ou encore celui de l'égalité devant l'impôt et/ ou devant les charges publiques.

Ces principes budgétaires et fiscaux répondent à l'exigence classique de régularité des opérations financières renforçant ainsi la légitimité de l'État, garant de l'intérêt général, et protecteur du caractère par nature inappropriable des deniers publics. Le principe d'équilibre introduit par les traités sur l'union européenne vient compléter ces principes classiques à dominante juridique en les inscrivant dans une logique économique. A la recherche de transparence poursuivie par ces derniers principes, la règle européenne d'équilibre réaffirmée par le TSCG de 2012 (dit aussi « pacte budgétaire ») poursuit un objectif de performance de la gestion des deniers publics. Cette nouvelle perspective induit un système de contrôle adapté et réorienté vers l'évaluation des deniers publics.

Les contrôles administratifs (ministère des finances et du budget, corps d'inspection), juridictionnels (Cour des comptes, Cour de discipline budgétaire et financière, chambres régionales et territoriales des comptes) et politique (Parlement) visent pour l'essentiel à s'assurer de la régularité des opérations relatives aux deniers publics avant (contrôle *a priori*), pendant (contrôle concomitant) ou après leur exécution (contrôle *a posteriori*). La protection contre toute forme d'appropriation privative des deniers publics semble fonder ce régime classique de contrôle et de sanctions administratives, juridictionnelles et politiques dont le champ d'application est assez large. Ainsi, et pour se limiter aux missions de la Cour des comptes, celle-ci étend son contrôle à tout organisme bénéficiaire de dotations de l'État (entreprises publiques nationales et locales, administrations de sécurité sociale, associations loi 1901, société

²³ Ainsi l'article 432-14 du Code pénal punit le délit de favoritisme de deux ans d'emprisonnement et de 30000 euros d'amende.

d'économie mixte, organismes faisant appel à la générosité publique...). La qualification de « deniers publics » permet d'étendre le champ de compétence et de contrôle de la Cour des comptes.

Le système classique de contrôle des finances publiques, fondé sur la régularité des opérations budgétaires et de trésorerie, est complété, dans le cadre de la « nouvelle gestion publique » impulsée par la LOLF de 2001, par un dispositif d'évaluation désormais consacré par la Constitution du 4 octobre 1958 en ses articles 24, 39 alinéa 3 et 47-2. Le nouveau décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) enregistre une telle évolution en rénovant le droit de la comptabilité publique. Ce droit, qui vise à conformer l'autorisation parlementaire des ressources et charges de l'État à leur exécution par l'administration, a le mérite de saisir en la précisant la notion évolutive de deniers publics.

2. Une caractéristique illustrée par le droit de la comptabilité publique

Le droit de la comptabilité publique consacre plusieurs principes : les opérations budgétaires sont encadrées par le principe de l'autorisation préalable des dépenses et recettes avant leur mise en oeuvre et le principe de séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable une fois celles-ci mises en oeuvre ; les opérations non budgétaires sont quant à elles soumises au principe d'unité de trésorerie faisant obligation aux principaux organismes publics (État, collectivités territoriales et établissements publics administratifs) de déposer leurs fonds disponibles au Trésor public. Sauf dérogations prévues par des textes, toute violation de ces principes entraînent des sanctions afin de garantir la régularité des opérations et préserver ainsi leur caractère propre de deniers publics.

La notion de « deniers publics » est précisément définie dans le cadre des missions du comptable public énoncées à l'article 11 du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique (RGCP)²⁴. Ce décret rappelle les compétences du comptable public notamment celle d'« assurer la conservation des fonds et valeurs dont les organismes publics sont dépositaires » et lui attribue le monopole du « maniement des fonds publics ». Cette fonction exclusive le soumet à un régime de responsabilité spécifique, la responsabilité personnelle et pécuniaire qui peut être engagée devant la juridiction financière compétente (Cour des comptes pour les comptables principaux de l'État, les chambres régionales et territoriales des comptes pour les autres comptables) en sus des autres responsabilités classiques (civile, pénale et disciplinaire).

Le décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP), qui abroge et remplace le décret de 1962, rappelle, en ses articles 13 à 22, le statut et rôle du comptable public. Son régime particulier de responsabilité découle du principe de séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable mais il s'inscrit désormais dans une perspective nouvelle, celle de la gestion publique par la performance. À ce titre, il est en charge d'une part de la tenue de la comptabilité

patrimoniale dont l'objet est d'établir l'actif et le passif de l'État et d'autre part de la comptabilité d'analyse des coûts pour évaluer la performance de l'activité de service public des organismes rattachés à l'État en se conformant aux principes énoncés par les articles 27 à 32 de la LOLF de 2001 modifiée et précisé par le décret « GBCP » de 2012.

La notion de « deniers publics » apparaît également dans la définition des éléments constitutifs de l'infraction financière de la gestion de fait, qualification jurisprudentielle²⁵ puis législative²⁶ applicable aux agissements de toute personne qui se serait irrégulièrement immiscée dans le maniement des fonds publics sans avoir la qualité de comptable public (comptable patent). Une des conditions exigées pour constituer l'infraction est le maniement portant sur des deniers publics ou des deniers privés réglementés c'est-à-dire des fonds et valeurs confiés par des particuliers au Trésor public.

On voit par ces deux exemples emblématiques (responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public et infraction financière de gestion de fait) que ces régimes sévères applicables aux deniers publics visent à les soustraire à toute velléité d'appropriation à des fins privées.

Mais ce souci de protection juridique des deniers publics paraît insuffisant devant la dégradation des finances de l'État manifestée par le fort déficit et endettement public. Cette logique juridique de régularité est à concilier avec la logique d'efficacité de la gestion. S'affirme alors une recherche de valorisation économique des deniers publics.

II. La valorisation économique des deniers publics

L'adoption en 2001 de la loi relative aux lois de finances (LOLF) renouvelle la gestion publique en la fondant sur le concept économique de performance. Par ailleurs, l'importance prise par les ressources du marché soumet l'État à une gestion active de son patrimoine.

1. Une gestion performante des deniers publics

La gestion des deniers publics a pendant longtemps été dénuée de toute recherche d'efficacité afin de distinguer leur gestion de celle applicable aux deniers privés. Il en était ainsi car l'État disposait alors des compétences monétaire, budgétaire et fiscale, compétences qu'il semble en totalité ou en partie avoir abandonné à l'Union européenne. La LOLF de 2001 enregistre une telle évolution en inscrivant les deniers de l'État dans le cadre de la « nouvelle gestion publique » par la performance.

Le nouveau cadre de gestion des deniers publics fixé par la LOLF de 2001 contraint l'État à s'inspirer du modèle de gestion des deniers privés. La LOLF de 2001 s'inscrit dans un mouvement européen de réforme des administrations publiques²⁷, le *New public management* (NPM), qui vise à transposer dans le

²⁴ Dit aussi « décret du centenaire » car il vient abroger le décret du 31 mai 1862 portant règlement général sur la comptabilité publique. Ce décret de 1962 (RGCP) est à son tour abrogé et remplacé par le « décret du cinquantenaire » de 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP).

²⁵ C'est l'arrêt de principe *Commune de Roubaix de 1834* de la Cour des comptes qui établit la notion jurisprudentielle de la gestion de fait.

²⁶ Notamment la loi municipale de 1877 ou encore la loi de finances pour 1963 en son article 60 XI.

²⁷ Au sens de la comptabilité nationale et du système européen des comptes (SEC95), les administrations publiques sont les unités institutionnelles qui ont une activité non marchande financée à titre principal par les prélèvements obligatoires (impôts, taxes et cotisations sociales) ; il s'agit des administrations centrales (État et ODAC), locales (APUL à savoir les collectivités territoriales, leurs groupements et les ODAL) et de sécurité sociale (ASSO).

secteur public les bonnes pratiques de gestion issues du secteur privé. Cette loi organique va initier une gestion des deniers publics par finalité de politiques publiques. Une présentation des crédits budgétaires en missions, programmes et actions (format MPA) est établie sur la base d'une stratégie et la définition d'objectifs dont la réalisation est mesurée par des indicateurs de performance (articles 6 et 7 de la LOLF de 2001). Des documents inscrivent en loi de finances de l'année la performance attendue (projet annuel de performance ou PAP pour chaque programme regroupant les crédits ministériels) et, une fois la loi de finances exécutée et les résultats constatés, des documents annexés à la loi de règlement des comptes et rapport de gestion mesurent la performance obtenue (alors retracés dans un rapport annuel de performance ou RAP annexé à chaque programme exécuté).

La volonté de passer d'un « budget de moyens » à un « budget de résultats » vise l'introduction dans l'administration française de la « culture d'entreprise », dite aussi « culture du résultat » qui appelle une réelle « révolution culturelle » dans l'esprit des gestionnaires publics plutôt habitués à la logique « du plus grand service public offert » qu'à celle du « plus grand profit réalisé ». On perçoit la nécessité d'adapter ces principes d'inspiration privée aux activités de service public non marchand. C'est pourquoi la LOLF insiste sur la notion de « programme » prévue à l'article 7. Le programme constitue le cadre d'exécution des crédits budgétaires de l'État, associés à des objectifs de gestion « définis en fonction de finalités d'intérêt général ainsi que des résultats attendus et faisant l'objet d'une évaluation ». La finalité d'intérêt général légitime cette gestion des deniers publics par la performance.

La performance et l'évaluation des deniers publics véhiculée par la LOLF renforce cette tendance et appelle une refonte des règles encadrant leur exécution et contrôle, à savoir les règles de la comptabilité publique. C'est l'objet du décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP)²⁸ qui transpose tout en les adaptant les préceptes de la « nouvelle gestion publique » au sein des administrations publiques. En élargissant ainsi son champ d'application à tout organisme financé à titre principal par les prélèvements obligatoires (impôts, taxes et cotisations sociales), le « décret du cinquantenaire »²⁹ dépasse ainsi le strict cadre de l'État et renforce l'approche patrimoniale dans la gestion des deniers publics.

2. Une gestion patrimoniale des deniers publics

La gestion publique par la performance, qui induit le développement d'un management public en termes de stratégie, d'objectifs et de résultats des organismes publics, appelle une réforme des structures (service public performant), des moyens humains (fonction publique performante), des moyens matériels (gestion active du patrimoine matériel et immatériel) et juridiques (actes administratifs unilatéraux et contractuels conformes à la logique de performance de l'action administrative). Le développement d'une gestion patrimoniale des deniers

publics en est la traduction majeure. Plusieurs instruments contribuent à développer une gestion patrimoniale des deniers de l'État, on retiendra l'instauration d'une comptabilité patrimoniale et la gestion active de son patrimoine financier et non financier.

La nouvelle comptabilité de l'État établie par la LOLF de 2001 en ses articles 27 à 32 permet un suivi de l'exécution de son budget (comptabilité budgétaire), une connaissance de sa situation financière et patrimoniale (comptabilité générale) et une mesure du coût de ses prestations de service (comptabilité d'analyse des coûts).

La comptabilité budgétaire, fondé sur le système de la gestion, enregistre les opérations au moment de leur décaissement (dépenses) et de leur encaissement (recettes) indépendamment de la loi de finances qui a autorisé ces opérations. Dite aussi comptabilité de caisse, cette comptabilité classique permet en fin d'exercice budgétaire d'établir le solde d'exécution.

La comptabilité générale ou comptabilité en droits constatés permet de dégager l'actif et le passif de l'État c'est-à-dire de connaître sa situation patrimoniale. Dite aussi comptabilité d'exercice, elle permet l'enregistrement des opérations dès leur fait générateur c'est-à-dire dès la naissance des droits et obligations. Elle s'inspire du plan comptable général en vigueur dans le secteur privé. La comptabilité générale est au cœur du nouveau dispositif comptable de l'État car elle constitue un outil essentiel d'aide à la décision et permet la mise en place de la comptabilité d'analyse des coûts.

La comptabilité d'analyse des coûts vise à mesurer le coût des actions engagées au sein des programmes ministériels au sens de l'article 7 de la LOLF permettant ainsi d'évaluer la performance des services publics.

Le décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique après avoir rappelé les principes généraux de la comptabilité publique (articles 53 à 55), vient détailler en ses articles 56 et 57 le régime de la comptabilité générale, de la comptabilité budgétaire (article 58) et enfin celui de la comptabilité d'analyse des coûts (article 59).

Cette nouvelle comptabilité autorise une transparence et une performance des deniers publics révélées à travers des comptes de l'État désormais certifiés par la Cour des comptes. Cette nouvelle mission de certification du juge suprême des comptes publics est consacrée par la Constitution du 4 octobre 1958 en son article 47-2. La certification des comptes de l'État depuis 2007 est menée à l'instar de celle conduite par les commissaires aux comptes auprès des entreprises privées. Ce « mimétisme institutionnel » révèle l'approche patrimoniale dans la gestion des deniers de l'État.

L'autre évolution a trait à la gestion du patrimoine non financier de l'État à savoir le patrimoine public matériel et immatériel.

On semble assister comme au temps de l'État royal, à un besoin croissant de ressources de la part de l'État moderne et par conséquent à un renforcement du caractère patrimonial des biens publics. Depuis le XIX^e siècle, la distinction entre domaine public et domaine privé de l'État semble établie. La doctrine publiciste distingue alors d'une part les biens publics, objet d'étude du droit public des biens et d'autre part, les deniers publics objet d'étude du droit des finances publiques rappelant

²⁸ Décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP), *JORF* du 10 novembre 2012, p.17773.

²⁹ Il vient abroger et remplacer le décret de 1962 précité.

ainsi la valeur non économique des biens du domaine public; les deniers privés constituent au contraire l'objet d'étude du droit privé des biens pour signifier leur valeur économique et leur rattachement au patrimoine des particuliers.

Certes, l'exploitation des biens du domaine public n'est pas nouvelle à travers les droits d'occupation privative (permission ou concession de voirie), les baux administratifs emphytéotiques (BAE), la constitution de droits réels dans le cadre des contrats de partenariat public-privé (PPP). Mais il s'agit de recettes domaniales d'appoint ou d'un mode privé de financement d'infrastructures ou de service d'intérêt général moyennant le versement à terme d'un loyer à la charge de l'autorité publique. La nouveauté semble, devant la contrainte budgétaire et la rareté des ressources de l'État, la nécessité et l'exigence préalable d'une mise en valeur économique des biens publics renforçant ainsi leur caractère désormais patrimonial. La substitution en 2006 du concept de « patrimoine public » à celui de « domaine public » manifeste une telle évolution et affaiblit la distinction alors bien assise entre biens publics et deniers publics : les biens publics peuvent, sur le fondement d'un régime assoupli justifié par un besoin accru de ressources publiques, se transformer en deniers publics suite à des opérations de cession.

Le Code général de la propriété des personnes publiques (CG3P), qui vise à valoriser le patrimoine public matériel (mobilier, immobilier, naturel, culturel), est établi par l'ordonnance du 21 avril 2006 de réforme du droit des propriétés publiques prise sur le fondement de l'article 48 de la loi n°2005-842 du 26 juillet 2005 pour la confiance et la modernisation de l'économie. Le Code élargit son champ d'application aux biens appartenant à l'État, aux collectivités territoriales et établissements publics (articles L1 et L2 du Code). Il insiste sur la mise en valeur économique du domaine public³⁰. Un service à compétence nationale (SCN), France Domaine³¹, représentant l'État-proprétaire, est notamment chargé depuis 2008 de valoriser le patrimoine immobilier et mobilier de l'État afin de dégager des recettes issues de cessions dont une partie croissante à l'heure actuelle est destinée au financement du désendettement de l'État (article 61 de la loi de finances pour 2011).

La valorisation du patrimoine public immatériel a conduit par ailleurs à la création en 2007 de l'Agence du patrimoine immatériel de l'État (APIE), service à compétence nationale (SCN)³² chargé de mettre en valeur ses actifs immatériels (image, brevets, logiciels, données publiques à caractère démographique, géographique, social, pénal..).

³⁰ Y. Gaudemet, « A propos de la valorisation économique des propriétés publiques », *RDP*, n°5, 2012, p.1227, relève ainsi qu' « affirmer le droit de propriété des personnes publiques sur leurs biens et un droit de propriété substantiellement de même nature que celui du droit privé- entendons la propriété des personnes privées sur leurs biens- telle est la proposition sur laquelle s'est tout entier construit le nouveau code comme en témoigne sa dénomination ».

³¹ L'article 2 du Décret n°2008-310 du 3 avril 2008 vient préciser les missions de France Domaine dont en particulier la définition d'une stratégie de l'immobilier de l'État, la gestion des successions vacantes et le conseil au juge de l'expropriation.

³² Arrêté du 23 avril 2007 portant création de l'APIE, *JORF* du 12 mai 2007, p.8684.

Quant au patrimoine financier, il s'inscrit dans le cadre international du marché de financement de la dette des États et des modalités de sa gestion adaptée aux temps de crise.

Depuis 1984, a été initiée une modernisation des titres de financement du budget de l'État français (obligations et bons du Trésor) sur les marchés financiers qui a abouti à la création en 2001 de l'Agence France Trésor (AFT), service à compétence nationale (SCN) chargé de la gestion active de la dette et de la trésorerie de l'État³³. Cette activité de l'AFT, représentant ici l'État emprunteur, est retracée dans un compte de commerce intitulé « Gestion de la dette et de la trésorerie de l'État », compte appartenant à l'une des quatre catégories de comptes spéciaux (article 22 de la LOLF) et abondé par des crédits provenant de la mission budgétaire « Engagements financiers de l'État » prévue chaque année en loi de finances initiale.

L'État actionnaire dispose de l'Agence des participations de l'État (APE)³⁴ qui est opérationnelle depuis 2004 pour valoriser son capital au sein d'entreprises publiques et privées, nationales et/ou internationales (au nombre de 70). Les opérations de nature patrimoniale conduites par l'APE, qui joue le rôle de l'État actionnaire, se rattachent à la gestion des participations de l'État ; elles sont retracées dans un compte d'affectation spéciale (« participations financières de l'État »), une catégorie de comptes spéciaux, prévue à l'article 21 de la LOLF de 2001 modifiée.

La crise financière de 2008 manifeste davantage ce nouveau rôle de l'État gestionnaire de son patrimoine financier avec l'appui du groupe Caisse des dépôts et consignations (CDC)³⁵ : création d'un fonds stratégique d'investissement (FSI)³⁶ en faveur des PME, réactivation de la banque publique Oséo³⁷ et mobilisation de son « fonds de pension », le fonds de réserve pour les retraites (FRR)³⁸... On peut évoquer aussi la création en décembre 2012 de la banque publique d'investissement (BPI) qui rationalise en les regroupant les structures de financement public des entreprises dans le cadre du pacte de compétitivité initié par le gouvernement actuel. Ces structures publiques n'ont rien à envier à leurs homologues du secteur privé gestionnaires de leurs actifs financiers ou « portefeuilles ».

³³ Arrêté du 8 février 2001 portant création d'une agence de la dette, *JORF* du 9 février 2001, p.2211.

³⁴ Décret n°2004-963 du 9 septembre 2004 portant création du service à compétence nationale « Agence des participations de l'État » modifié par le Décret n°2011-130 du 31 janvier 2011, *JORF* du 2 février 2011.

³⁵ Institution ancienne (1816), la CDC a des missions multiples rappelées par la loi de 2008 de modernisation de l'économie, notamment la protection de l'épargne populaire, le financement du logement social, la gestion de caisse de retraite et surtout depuis la crise de 2008 le développement économique local et national.

³⁶ Le FSI, filiale de la CDC créée en 2008, est un investisseur public en fonds propres, à long terme et minoritaire dans le capital d'entreprises innovantes et rentables dans leur secteur d'activité.

³⁷ S'inscrivant aussi dans le cadre de la mission budgétaire de l'État « Plan de relance » prévue en loi de finances pour 2009, Oséo est un établissement public industriel et commercial chargé en particulier du financement de l'innovation des PME et de leur croissance en France.

³⁸ Créé par la loi de financement de la sécurité sociale pour 1999, le FRR, dont la gestion relève de la CDC, voit son statut défini par une loi de 2001 modifiée en 2003 le qualifiant ainsi d'établissement autonome chargé d'une mission d'activité d'investissement sur les marchés financiers. Il peut ainsi par ses placements se constituer un fonds de réserve afin de préfinancer une partie des engagements futurs du régime de retraites par répartition.

La crise en 2010 des dettes souveraines des États de la « zone euro » a révélé la sensibilité des États aux marchés financiers devenus leur principale source de financement. L'exemple de l'État grec est symptomatique car la situation dégradée de ses finances publiques l'a contraint à une restructuration de sa dette (remboursement partielle et non totale à ces créanciers privés) et l'a conduit un moment à envisager la vente de certains biens du patrimoine national. La fragilité des États souverains est manifeste et révèle une situation financière somme toute assez identique à celle des entreprises privées les contraignant à une gestion patrimoniale de leurs biens et/ou deniers publics.

Avec la LOLF de 2001, l'État a souscrit à une nouvelle approche conduisant à une banalisation de son activité financière. Il semble que la situation préoccupante des finances publiques (aggravation du déficit et de la dette publics au sens des traités sur l'Union européenne) et les nouvelles sources de financement du budget de l'État (emprunts souscrits sur les marchés financiers) soient à l'origine d'un rapprochement entre gestion

publique et gestion privée affectant la nature et la portée de la notion d'inappropriabilité des deniers publics.

On semble assister à une fusion-absorption du régime des deniers publics par le régime des deniers privés. Est-ce une évolution momentanée due aux conséquences de la crise actuelle ou au contraire un mouvement durable faisant des deniers publics des deniers certes soumis à un régime de protection, mais gérés selon les principes du droit privé financier afin de répondre à l'exigence moderne de performance et de valorisation ?

La mutation du domaine public en un patrimoine public interroge par ailleurs la distinction jusque là bien établie entre « biens publics » et « deniers publics » ? Les deniers publics seraient-ils devenus des biens publics appropriables ou non selon les besoins financiers de l'État révélés par sa nouvelle comptabilité patrimoniale ?

Les deniers publics ne semblent plus en tout cas par nature inappropriables au sens où leur mode de gestion et leur finalité patrimoniale n'ont rien à envier à ceux applicables aux deniers privés. ■

Votre avis nous intéresse !

Chers lecteurs,

Afin de répondre de manière adaptée à vos souhaits concernant

Gestion et Finances publiques – La Revue

nous avons lancé, auprès de nos abonnés nous ayant communiqué une adresse mail, une enquête sur de possibles évolutions.

Mais nous serions heureux d'avoir l'avis du plus grand nombre d'entre vous ; aussi cette enquête peut-elle également être renseignée directement sur le site : www.gestionfipu.com.

Merci à celles et ceux qui voudront bien consacrer quelques minutes (3 mn) à notre enquête, dont le seul objectif est de vous satisfaire au mieux.



Yves BROUSSOLLE

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

Les principales dispositions de la loi n° 2013-100 du 28 janvier 2013 portant diverses dispositions d'adaptation de la législation au droit de l'Union européenne (JO du 6 janvier 2012, JORF n° 0004 du 6 janvier 2011 page 369, texte n° 1)

La loi portant diverses dispositions d'adaptation de la législation au droit de l'Union européenne en matière économique et financière transpose trois directives européennes : la directive 2009/110/CE du 19 septembre 2009 sur la monnaie électronique (I), la directive 2010/78/CE du 24 novembre 2010, dite « Omnibus I », sur les compétences des autorités européennes de supervision des banques, des assurances et des marchés financiers (II), et la directive 2011/7/UE du 16 février 2011 sur la lutte contre les retards de paiement dans les transactions commerciales (III). Ce texte s'inscrit dans les travaux que le Gouvernement mène en faveur d'une supervision financière renforcée, de la lutte contre les fraudes et du soutien aux petites et moyennes entreprises.

I- Les conditions régissant l'émission et la gestion de monnaie électronique et portant création des établissements de monnaie électronique

A- Les modalités de remboursement de la monnaie électronique

La loi prévoit que les unités de monnaie électronique sont remboursées par l'établissement émetteur au détenteur de monnaie électronique qui en fait la demande. Le remboursement doit être effectué sans frais pour le détenteur de monnaie électronique.

Par exception, lorsque les parties sont liées par un contrat prévoyant expressément un terme, elles peuvent convenir de frais consécutifs à un remboursement exclusivement dans les cas suivants :

- 1° La demande de remboursement est antérieure au terme du contrat ;
- 2° Le détenteur de monnaie électronique résilie le contrat avant son terme ;
- 3° Le détenteur de monnaie électronique demande le remboursement plus d'un an et un jour après le terme du contrat.

Le montant des frais consécutifs à un remboursement doit être proportionné et en rapport avec les coûts réellement supportés par l'émetteur de monnaie électronique.

Lorsque la demande de remboursement intervient avant le terme stipulé au contrat, hors cas de résiliation du contrat, la demande peut porter sur la totalité ou sur une partie de la monnaie électronique détenue.

Lorsqu'elle intervient dans le délai d'un an à compter du terme

stipulé au contrat ou dans le cadre d'une résiliation du contrat, le remboursement doit être total.

En outre, lorsque la demande de remboursement intervient dans le délai d'un an à compter du terme stipulé au contrat liant un établissement de monnaie électronique exerçant des activités de nature hybride au sens de l'article L. 526-3 et un détenteur de monnaie électronique, le remboursement doit être total si la proportion des fonds qui seront utilisés sous forme de monnaie électronique n'est pas prévue entre les parties.

Les remboursements doivent s'effectuer selon le choix exprimé par le détenteur de monnaie électronique, en pièces et en billets de banque ayant cours légal ou par une opération de paiement ordonnée par l'émetteur au bénéfice du détenteur de monnaie électronique.

Pour le remboursement en pièces et en billets, l'émetteur de monnaie électronique peut convenir avec le détenteur d'un remboursement par transmission de fonds. Nonobstant toute clause contraire, les frais afférents à cette opération sont à la charge de l'émetteur de monnaie électronique.

B- L'émission et la gestion de monnaie électronique

1- Définition

La monnaie électronique est une valeur monétaire qui est stockée sous une forme électronique, y compris magnétique, représentant une créance sur l'émetteur, qui est émise contre la remise de fonds aux fins d'opérations de paiement définies à l'article L. 133-3 du CMF et qui est acceptée par une personne physique ou morale autre que l'émetteur de monnaie électronique.

Les unités de monnaie électronique sont dites "unités de valeur",

chacune constituant une créance incorporée dans un titre. Chacune des unités de monnaie électronique est émise sans délai contre la remise de fonds. En outre, chacune des unités de monnaie électronique ne peut être émise que pour une valeur nominale égale à celle des fonds collectés en contrepartie.

2-Rémunération

Il est interdit à tout émetteur de monnaie électronique qui collecte des fonds de verser sur ces fonds des intérêts, toute rémunération ou tout autre avantage liés à la durée de détention de monnaie électronique.

3-Obligations contractuelles

Avant tout contrat ou offre liant les parties, les conditions contractuelles doivent être communiquées (dans les conditions prévues au I de l'article L. 314-13 du CMF) dans des termes clairs et aisément compréhensibles au détenteur de monnaie électronique (et en français, sauf convention contraire des parties).

Le contrat doit établir clairement les conditions et le délai de remboursement des unités de monnaie électronique. Si des frais consécutifs à un remboursement sont prévus, ils doivent être clairement précisés dans le contrat, celui-ci devant préciser le montant, la nature et le détail de calcul de ces frais. Le contrat doit également préciser que le remboursement est effectué à la valeur nominale des unités de monnaie électronique.

C-Les émetteurs de monnaie électronique

1-Généralités

Les émetteurs de monnaie électronique sont les établissements de monnaie électronique et les établissements de crédit (article L. 525-1 du CMF)

Lorsqu'ils émettent de la monnaie électronique, les institutions et services suivants sont également considérés comme des émetteurs de monnaie électronique :

- La Banque de France et l'Institut d'émission des départements d'outre-mer ;
- Le Trésor public ;
- La Caisse des dépôts et consignations (article L.525-2).

Il est interdit à toute personne autre que celles mentionnées aux articles L. 525-1 et L. 525-2 d'émettre et de gérer de la monnaie électronique au sens de l'article L. 315-1 à titre de profession habituelle (article L.525-3).

2-La distribution de monnaie électronique

Les émetteurs de monnaie électronique peuvent recourir, dans les limites de leur agrément, aux services d'une ou plusieurs personnes en vue de distribuer, pour leur compte, de la monnaie électronique et effectuer, dans ce cadre, les activités suivantes :

- 1° La mise en circulation de monnaie électronique, y compris le rechargement de monnaie électronique ;
- 2° Le remboursement de monnaie électronique.

En l'absence d'une caisse séparée alimentée par l'émetteur de monnaie électronique en vue de la réalisation des opérations mentionnées au 2°, les dispositions relatives aux opérations de guichet s'appliquent à ces personnes.

Les émetteurs de monnaie électronique doivent veiller à ce que les personnes précitées apportent à la clientèle et au public, par tout moyen approprié et de manière visible et lisible, les informations relatives à la dénomination sociale, à l'adresse et au nom commercial de l'émetteur de monnaie électronique. Nonobstant toute clause contraire, ils demeurent responsables à l'égard des détenteurs de monnaie électronique de celle

distribuée par ces personnes.

D-Les établissements de monnaie électronique

Les établissements de monnaie électronique sont des personnes morales, autres que les établissements de crédit et autres que les personnes mentionnées à l'article L. 525-2, qui émettent et gèrent à titre de profession habituelle de la monnaie électronique telle que définie à l'article L. 315-1.

a-Les conditions d'accès à la profession

Avant d'émettre et de gérer de la monnaie électronique, les établissements de monnaie électronique doivent obtenir un agrément délivré par l'Autorité de contrôle prudentiel, après avis de la Banque de France. Toute modification des conditions auxquelles est subordonné l'agrément doit faire l'objet d'une déclaration auprès de l'Autorité de contrôle prudentiel.

La dissolution anticipée d'un établissement de monnaie électronique ne peut être prononcée qu'après décision de retrait de son agrément par l'Autorité de contrôle prudentiel.

E-Dispositions prudentielles

Les établissements de monnaie électronique sont tenus de respecter des normes de gestion destinées à garantir leur solvabilité ainsi que l'équilibre de leur structure financière. Ils doivent disposer également d'un dispositif approprié de contrôle interne leur permettant, notamment, de mesurer les risques et la rentabilité de leurs activités, y compris lorsqu'ils confient à des tiers des fonctions ou autres tâches opérationnelles essentielles ou importantes.

L'Autorité de contrôle prudentiel peut adresser aux établissements une recommandation ou une injonction à l'effet d'assurer l'existence de fonds propres suffisants pour l'émission et la gestion de monnaie électronique.

En outre, tout établissement de monnaie électronique qui entend externaliser des fonctions opérationnelles doit en informer l'Autorité de contrôle prudentiel. L'externalisation de fonctions opérationnelles essentielles ne peut pas être faite d'une manière qui nuise sérieusement à la qualité du contrôle interne de l'établissement de monnaie électronique ou qui empêche l'Autorité de contrôle prudentiel de contrôler que cet établissement respecte bien toutes les obligations auxquelles il est soumis.

F-Secret professionnel, comptabilité et contrôle légal des comptes

Tout membre d'un conseil d'administration et, selon le cas, d'un conseil de surveillance et toute personne qui, à un titre quelconque, participe à la direction ou à la gestion d'un établissement de monnaie électronique ou qui est employée par un établissement de monnaie électronique est tenu au secret professionnel.

Outre les cas où la loi le prévoit, le secret professionnel ne peut être opposé ni à l'Autorité de contrôle prudentiel, ni à la Banque de France, ni à l'autorité judiciaire agissant dans le cadre d'une procédure pénale.

Les établissements de monnaie électronique peuvent communiquer des informations couvertes par le secret professionnel aux personnes avec lesquelles ils négocient, concluent ou exécutent les opérations mentionnées aux 1° à 5° (cf ci après), dès lors que ces informations sont nécessaires à celles-ci :

- 1° Prises de participation ou de contrôle dans un établissement de monnaie électronique ;
- 2° Cessions d'actifs ou de fonds de commerce ;
- 3° Cessions ou transferts de contrats ;
- 4° Contrats de prestations de services conclus avec un tiers en

vue de lui confier des fonctions opérationnelles importantes ;
5° Lors de l'étude ou l'élaboration de tout type de contrats ou d'opérations, dès lors que ces entités appartiennent au même groupe que l'auteur de la communication.

Outre les cas précités, les établissements de monnaie électronique peuvent communiquer des informations couvertes par le secret professionnel au cas par cas et uniquement lorsque les personnes concernées leur ont expressément permis de le faire.

Les personnes recevant des informations couvertes par le secret professionnel qui leur ont été fournies pour les besoins d'une des opérations précitées doivent les conserver confidentielles, que l'opération susvisée aboutisse ou non. Toutefois, dans l'hypothèse où l'opération susvisée aboutit, ces personnes peuvent à leur tour communiquer les informations couvertes par le secret professionnel, dans les mêmes conditions que celles précitées, aux personnes avec lesquelles elles négocient, concluent ou exécutent les opérations énoncées ci-dessus.

Par ailleurs, la présente loi prévoit que les établissements de paiement et les établissements de monnaie électronique ayant leur siège social dans un État membre de l'Union européenne ou dans un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen, doivent désigner un représentant permanent, résidant sur le territoire national. Celui-ci peut être désigné parmi les agents ou les personnes qui distribuent de la monnaie électronique au sens de l'article L. 525-8. Dans des conditions déterminées par décret, quand la nature ou le volume de l'activité exercée en France le justifient, l'Autorité de contrôle prudentiel peut demander à l'établissement que cette fonction soit exercée par une personne spécialement désignée à cet effet et à l'exclusion de toutes autres activités exercées pour le compte et au nom de l'établissement de paiement ou de l'établissement de monnaie électronique.

G-Ouverture d'une procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaires

La loi précise également que l'ouverture d'une procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaires ainsi que toute procédure d'exécution et toute procédure judiciaire équivalente ouverte sur le fondement d'un droit étranger à l'encontre d'un établissement de monnaie électronique n'affectent pas les fonds collectés des détenteurs de monnaie électronique déposés ou investis en instruments financiers conservés dans les comptes ouverts spécialement à cet effet dans les conditions prévues à l'article L. 526-32.

En outre, en cas d'ouverture d'une procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaires d'un établissement de monnaie électronique, l'administrateur judiciaire ou le liquidateur, conjointement avec l'administrateur provisoire ou le liquidateur nommé, le cas échéant, par l'Autorité de contrôle prudentiel, doit vérifier que les fonds collectés en contrepartie de l'émission de monnaie électronique déposés ou investis en instruments financiers conservés dans des comptes ouverts spécialement à cet effet dans les conditions prévues à l'article L. 526-32 sont suffisants pour que l'établissement puisse remplir ses obligations vis-à-vis de ses détenteurs.

En cas d'insuffisance de ces fonds, il est procédé à une répartition proportionnelle des fonds déposés entre ces détenteurs. Ces fonds sont restitués aux détenteurs qui sont dispensés de la déclaration prévue à l'article L. 622-24 du Code de commerce. Le juge commissaire est informé du résultat de la véri-

fication opérée par l'administrateur judiciaire ou le liquidateur et, le cas échéant, de la répartition proportionnelle des fonds.

II-La transposition de la directive « omnibus i » relative aux compétences des autorités européennes de supervision

La loi du 28 janvier 2013 prévoit notamment que, par dérogation aux dispositions de la loi n° 68-678 du 26 juillet 1968 relative à la communication de documents et renseignements d'ordre économique, commercial, industriel, financier ou technique à des personnes physiques ou morales étrangères, l'Autorité de contrôle prudentiel et l'Autorité des marchés financiers coopèrent avec l'Autorité européenne des marchés financiers, l'Autorité bancaire européenne, l'Autorité européenne des assurances et des pensions professionnelles et échangent avec eux les informations utiles à l'accomplissement de leurs missions, dans le respect des conditions posées dans les règlements les ayant institués. L'Autorité de contrôle prudentiel et l'Autorité des marchés financiers peuvent, à cet effet, transmettre des informations couvertes par le secret professionnel.

III-La lutte contre les retards de paiement dans les contrats de la commande publique

Par ailleurs, la loi précise que les sommes dues en principal par un pouvoir adjudicateur, y compris lorsqu'il agit en qualité d'entité adjudicatrice, en exécution d'un contrat ayant pour objet l'exécution de travaux, la livraison de fournitures ou la prestation de services, avec une contrepartie économique constituée par un prix ou un droit d'exploitation, ou la délégation d'un service public, doivent être payées, en l'absence de délai prévu au contrat, dans un délai fixé par décret qui peut être différent selon les catégories de pouvoirs adjudicateurs. Le délai de paiement prévu au contrat ne peut excéder le délai fixé par décret.

Le retard de paiement est constitué lorsque les sommes dues au créancier, qui a rempli ses obligations légales et contractuelles, ne sont pas versées par le pouvoir adjudicateur à l'échéance prévue au contrat ou à l'expiration du délai de paiement.

Le retard de paiement fait courir, de plein droit et sans autre formalité, des intérêts moratoires à compter du jour suivant l'expiration du délai de paiement ou l'échéance prévue au contrat.

Ces intérêts moratoires sont versés au créancier par le pouvoir adjudicateur.

Les collectivités territoriales, leurs établissements publics et leurs groupements ainsi que les établissements publics de santé sont remboursés par l'État, de façon récursoire, **de la part des intérêts moratoires** versés imputable à un comptable de l'État.

En outre, le retard de paiement donne lieu, de plein droit et sans autre formalité, au versement d'une indemnité forfaitaire pour frais de recouvrement, dont le montant est fixé par décret.

Lorsque les frais de recouvrement exposés sont supérieurs au montant de cette indemnité forfaitaire, le créancier peut demander une indemnisation complémentaire, sur justification. L'indemnité forfaitaire et l'indemnisation complémentaire doivent être versées au créancier par le pouvoir adjudicateur.

Les collectivités territoriales, leurs établissements publics et leurs groupements ainsi que les établissements publics de santé sont remboursés par l'État, de façon récursoire, **de la part de l'indemnité forfaitaire** et, le cas échéant, de l'indemnisation complémentaire versées imputables à un comptable de l'État. ■



Thierry LAMBERT*
Professeur à Aix - Marseille Université

"Paradis fiscaux", dépasser l'échange d'informations

La doctrine juridique ignore les paradis fiscaux¹, considérant qu'il s'agit d'un "lieu commun utilisé de façon obligée dès lors que l'on aborde l'évasion fiscale de caractère international. Comme tout lieu commun, il doit être examiné avec la plus grande prudence"². Nous lui préférons des notions qui sont beaucoup plus précises, mais moins explicites aux yeux d'un large public, que sont celles d'États et territoires non coopératifs, de juridictions non coopératives ou encore de régime fiscal privilégié. Néanmoins tout le monde semble connaître les paradis fiscaux et en parle, à commencer par les plus hautes autorités des États et des organisations internationales.

Il aura fallu deux secousses pour que les paradis fiscaux, qu'il nous faut nommer ainsi faute de mieux, s'invitent dans le débat public.

La première secousse s'inscrit dans le cadre de la crise mondiale de 2008. Le sommet du G20 de Londres, dans une déclaration solennelle, le 2 avril 2009, posait le diagnostic suivant : "nous sommes confrontés au plus grand défi lancé à l'économie mondiale des temps modernes (...). Une crise mondiale exige une solution globale". Pour faire face à cette crise il était proposé de "prendre des mesures contre les pays non coopératifs, dont les paradis fiscaux font partie" et d'ajouter, "nous sommes prêts à mettre en place des sanctions pour protéger nos finances publiques et nos systèmes financiers. L'époque du secret bancaire est terminée (...)"³. À la suite, des efforts seront faits, des progrès seront comptabilisés⁴ mais, pas au point d'éradiquer les paradis fiscaux.

*thierry.lambertfiscal@laposte.net

¹ Par exemple il est absent de la thèse de Laure Agron, Histoire du vocabulaire fiscal, LGDJ, coll. : Bibliothèque de science financière, 2000, 515 pages. Le paradis fiscal n'est ni dans le Code général des impôts et ses annexes, ni dans le Livre des procédures fiscales.

² Pierre Levine, La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales, LGDJ, coll. : Bibliothèque de science financière, 1988, p. 60.

³ Le Monde, 4 avril 2009.

⁴ Pascal Saint-Amans, Vers la fin du secret bancaire à des fins fiscales ?, La fin des paradis fiscaux ? (ouvrage collectif), Montchrestien, coll. : Grands colloques, 2011, pp. 11-17.

La seconde secousse résulte de la publication, par un consortium⁵ de journalistes d'investigations, de documents en provenance de deux sociétés offrant des services offshore. Après des mois d'investigations, de traitement et d'analyses quatre-vingt-six journalistes de quarante-six pays ont révélé au grand public une partie des secrets les mieux gardés de plus de 120 000 sociétés prête-noms et trusts. C'est le résultat de l'analyse de 2,5 millions de fichiers, répartis sur 170 États et territoires, passés au crible⁶. Il est pour le moins surprenant que les Rouletabille des temps modernes obtiennent un premier résultat, qui consiste à pointer du doigt des situations et des montages très sophistiqués et inacceptables, alors que les gouvernements qui ont les moyens d'y mettre fin, dès lors qu'ils en expriment la volonté, semblent paralysés.

Il se dit que cet argent engrangé dans les paradis fiscaux, receleurs faut-il le rappeler de la fraude fiscale, du blanchiment, d'activités illicites et illégales, pourrait menacer nos économies et porter atteinte à la démocratie⁷. Hier la chose se murmurait entre initiés, aujourd'hui elle est sur la place

⁵ 36 médias internationaux dont Le Monde, le Washington Post, le Guardian, la Süddeutsche Zeitung et bien d'autres ont publié simultanément de cette longue enquête.

⁶ Pour un florilège non exhaustif des pratiques mises en œuvre on consultera le journal Le Monde daté des 5, 6, 7 et 8 avril 2013.

⁷ C'est la thèse défendue notamment par Nicholas Shaxson, Les paradis fiscaux. Enquête sur les ravages de la finance néolibérale, Ed. André Versaille, 2012, 448 p.

publique. Les responsables politiques vont devoir traiter cette question dans un contexte où la liberté de circulation des capitaux, à l'échelle mondiale, est devenue la règle d'autant que l'économie mondiale est volatile.

La réponse qui fut faite, en première intention, qui a été de renforcer les échanges d'informations à des fins fiscales est intéressante mais insuffisante. D'autres critères doivent être posés, si l'on veut éviter que les États satisfassent à la première exigence de transparence tout en se faisant une concurrence fiscale impitoyable et en restant, de ce point de vue, des paradis fiscaux.

I - Le plus petit dénominateur commun

Le chef du secrétariat du forum mondial de l'OCDE n'a pas tort de rappeler que la transparence et l'échange d'informations en matière fiscale ont été "la longue marche de l'OCDE"⁸. Le secret bancaire, des législations et pratiques administratives nationales restrictives ont été, et restent parfois, des obstacles difficiles à surmonter. Le standard posé par l'OCDE consiste à faire des échanges d'informations à la demande, y compris bancaires ou fiduciaires relatifs à un trust, un principe. En pratique, une administration peut demander à celle d'un autre pays des informations concernant l'un de ses contribuables, l'obtenir et imposer ce qui doit l'être.

Après 2009, dans le respect des standards de l'OCDE, bon nombre de conventions fiscales prévoyant l'échange de renseignements à des fins fiscales ont été signées. Un suivi est organisé. En effet le Forum mondial, mandaté par le G20, évalue régulièrement les différentes législations nationales, examine si celles-ci respectent les standards internationaux et, quand c'est nécessaire, fait des recommandations d'amélioration.

Le fait est que l'échange de renseignements à des fins fiscales est, pour les gouvernements comme pour l'OCDE, le seul critère permettant de dire que tel ou tel État est une juridiction coopérative permettant ainsi d'échapper au statut de paradis fiscal. Là est l'insuffisance.

A - Des avancées non négligeables

L'encre du communiqué final du G20, réuni le 2 avril 2009, n'était pas encore sèche que la Commission européenne a adopté une communication, le 28 avril 2009, demandant aux États d'"assurer une coopération administrative efficace dans l'évaluation des impôts et taxes, qui empêcherait notamment les États membres d'invoquer à l'avenir la législation sur le secret bancaire pour justifier le fait qu'ils s'abstiennent d'assister les autorités fiscales d'autres États membres"⁹. La Commission invitait aussi à garantir la coopération administrative dans le recouvrement des créances fiscales, qu'il ne faut pas négliger, et à améliorer le fonctionnement de la directive sur la fiscalité de l'épargne en élargissant son champ d'application aux structures intermédiaires exonérées d'impôt, notamment les trusts et les fondations.

⁸ Pascal Saint-Amans, La transparence et l'échange d'informations en matière fiscale : la longue marche de l'OCDE, *Droit fiscal*, 2010, 14, pp. 7-13.

⁹ Communiqué commission européenne, 28 avril 2009 (communiqué IP/09/650), *Droit fiscal*, 2009, 20, comm. 154.

Quelques mois plus tard, le 23 juin 2009, se tenait la conférence de Berlin réunissant dix-neuf pays et le secrétaire général de l'OCDE. Dans des conclusions adoptées à l'unanimité, et en présence de la Suisse, du Luxembourg et de l'Autriche, il est réaffirmé que les pays participants "attendent une mise en œuvre rapide et efficace des normes de transparence et d'échange d'informations en matière fiscale"¹⁰.

C'est dans ce contexte, "tourné vers la transparence et l'échange d'informations et sur fond de crise des finances publiques"¹¹ que le Conseil de l'Union européenne a adopté le 16 mars 2010 une directive visant à renforcer l'assistance mutuelle en matière de recouvrement d'impôts et taxes et, le 15 février 2011, une directive améliorant la coopération administrative en matière fiscale.

À la suite de nombreux États qui, jusqu'à présent, refusaient le principe même de l'échange d'informations entre administrations fiscales nationales, ont accepté de lever un coin du voile de leur secret bancaire. Par exemple le Luxembourg et les États-Unis ont signé, le 20 mai 2009, un accord d'échange d'informations bancaires sur demande dans les affaires fiscales. En quelques mois, l'Allemagne a adopté pas moins de quatre cents accords conformes aux standards de l'OCDE¹².

La Principauté d'Andorre sur la base d'un texte législatif adopté en septembre 2009, a très rapidement ratifié dix-sept conventions fiscales d'assistance administrative. L'administration andorrane s'oblige à lever le secret bancaire à condition toutefois que la demande de renseignements qu'elle reçoit d'une administration étrangère lui paraisse fondée. Aux termes de la loi, l'administration apprécie la situation au regard des "éléments qui lui permettent de penser que ces renseignements demandés sont à la disposition ou détenus par l'autorité compétente"¹³.

Ne voulant pas être en reste dans la compétition vertueuse, qui est vite devenue en quelque sorte un brevet de respectabilité, la principauté de Monaco faisait savoir qu'elle avait signé vingt-quatre accords dont treize avec des pays membres de l'OCDE, dont la France, les États-Unis, l'Autriche, l'Australie, et la Belgique¹⁴.

Le Grand Duché du Luxembourg voulant sortir de sa mise à l'index a signé en quelques mois, en 2009, pas moins de douze conventions d'échange d'informations, écornant un peu son secret bancaire. Par exemple, la France a signé avec ce pays, le 3 juin 2009, un avenant modifiant l'article 22 de la convention fiscale bilatérale du 1^{er} avril 1958¹⁵. Le nouveau dispositif permet d'obtenir des renseignements y compris bancaires sous

¹⁰ Communiqué Ministère du budget, 23 juin 2009, *Droit fiscal*, 2009, 27, comm. 221.

¹¹ Hakim Hamadi, Le renouvellement de l'assistance administrative en matière fiscale au sein de l'Union européenne, *Droit fiscal*, 2011, 12, pp. 12-18.

¹² Michael Preisser, La réaction allemande face aux mesures prises par l'OCDE en matière de conventions fiscales, *La fin des paradis fiscaux ?* (ouvrage collectif), op. cit., pp. 132.

¹³ Annabelle Pando, Andorre sur le chemin de la normalisation fiscale, *Petites affiches*, 2010, 61, pp. 3-4.

¹⁴ *Le Monde* 23 novembre 2010.

¹⁵ Convention signée le 1^{er} avril 1958, approuvée par l'ordonnance n° 58-1350 du 27 décembre 1958, ratifiée le 9 février 1960 et publiée par décret n° 60-333 du 31 mars 1960, *Journal officiel*, 9 avril 1960.

réserve que la demande soit solidement étayée car, le dispositif ne permet pas de formuler des demandes générales.

D'autres pays, qui étaient mis à l'index depuis de nombreuses années, notamment les Iles Turques et Caïques, les Iles Cook et Samoa ont eux aussi signé des conventions avec les pays de l'OCDE, gagnant ainsi une respectabilité mondiale.

La France n'est pas restée inactive. Dès 2009 elle a conduit des négociations en vue de signer des accords permettant la mise en place d'un échange d'informations en matière fiscale le plus large possible, c'est-à-dire en englobant des informations bancaires y compris avec des pays réputés non coopératifs. Elle a également, dans le même esprit, signé des avenants aux conventions fiscales existantes notamment avec le Luxembourg, la Suisse, la Belgique mais aussi Singapour, la Malaisie et Bahrein¹⁶.

Après plusieurs années de négociations laborieuses commencées en 2003 la France a signé, en octobre 2010, une convention fiscale avec Hong Kong¹⁷. Celle-ci vise à éliminer les doubles impositions mais permet aussi l'échange de renseignements sur demande entre les deux administrations nationales. Ceci est devenu possible dès lors qu'à la suite des travaux du G20 de 2009, Hong Kong s'est engagé à respecter les standards internationaux et, par conséquent, à modifier sa législation notamment en matière d'informations bancaires. Là aussi, pour éviter la pêche aux informations, les États contractants doivent montrer la pertinence des renseignements demandés et avoir épuisé les moyens de droit interne pour rechercher les dites informations.

Pour le moment c'est l'échange d'informations à la demande, c'est-à-dire cas par cas, qui prévaut. Il est loisible de constater que les États par des dispositions législatives et des pratiques administratives peuvent retarder, s'opposer, à l'échange d'informations tout en ayant signé des conventions fiscales le prévoyant explicitement. Le G20 réuni à Washington, les 18 et 19 avril 2013¹⁸, propose de remplacer cette procédure par un échange automatique de données qui porterait sur les comptes bancaires et les avoirs détenus par leurs ressortissants à l'étranger. Cette proposition s'inspire de la législation américaine qui oblige les banques étrangères à livrer les noms de leurs clients américains, connue sous le nom de foreign account tax compliance act (FATCA), qui encourage des pays de l'Union européenne et d'autres à adopter la même approche.

Le nouveau standard international, s'il est adopté, pourrait être dissuader les candidats à la fraude. En effet, si les informations sont automatiquement transmises tout en étant confidentielles, chaque contribuable qui ouvre un compte hors des frontières de son pays ou acquiert des parts dans une société sera susceptible d'être contrôlé. Cette solution est un changement important mais, à lui seul, il n'est pas susceptible de faire disparaître les paradis fiscaux de la planète même si l'on imagine que des sanctions, financières et commerciales, puissent être prises à l'encontre de pays qui ne respecteraient

pas le dispositif. En effet l'échange d'informations n'est pas une réponse à la concurrence fiscale à laquelle se livrent les États et qui fait que tel ou tel territoire soit un véritable paradis, c'est-à-dire un territoire à fiscalité outrageusement privilégiée quand bien même il est coopératif. Le ministre britannique des finances a annoncé, le 2 mai 2013¹⁹, que certains territoires sous souveraineté britannique seront soumis à l'échange automatique d'information. Les Iles Caimans, les Bermudes, l'île de Man et d'autres possessions dans les Antilles sont concernées. Les informations seront partagées avec le Royaume-Uni, la France, l'Allemagne, l'Italie et l'Espagne. Cette initiative du point de vue de la transparence va dans le bon sens mais, à elle seule, ne suffit pas à en terminer avec les paradis fiscaux.

Une autre piste mérite d'être exploitée, c'est celle de la convention multilatérale d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale²⁰. Depuis le 25 janvier 1988 cette convention est ouverte à la signature des États membres du Conseil de l'Europe et des pays membres de l'OCDE. Pendant une vingtaine d'années environ ce texte n'a pas suscité l'enthousiasme des États. La convention a été révisée en 2010 pour intégrer les standards internationaux en matière de transparence et d'échange de renseignements. Cette renégociation a été l'occasion d'un échange entre certains États, notamment l'Autriche, le Luxembourg et la Suisse, qui souhaitaient une reprise à minima des standards internationaux et d'autres, dont la France, qui ambitionnaient une reprise pleine et entière des normes internationales d'échanges de renseignements. L'intérêt de ce texte tient au fait d'être une base juridique unique pour assurer une coopération entre plusieurs États.

L'article 1 de cette convention dispose que l'assistance administrative²¹ comprend l'échange d'informations, en incluant les contrôles fiscaux simultanés et la participation à des contrôles menés à l'étranger, le recouvrement des créances fiscales y compris les mesures conservatoires et la notification de documents. L'article 2 précise que la convention s'applique à la quasi totalité des impôts que nous connaissons mais aussi aux cotisations sociales obligatoires dues aux administrations publiques ou aux organismes de sécurité sociale de droit public. Pour recueillir le plus large assentiment possible il est précisé que "les États peuvent formuler certains types de réserves dans certaines limites, ces réserves étant en quelque sorte négociées". Le diable se nichant parfois dans les détails, on ne peut pas totalement exclure que ces négociations conduisent à vider de sa substance, pour des raisons qui ne sont pas toutes avouables, l'échange d'informations.

Lors du sommet du G20 de Cannes, en novembre 2011, tous les pays membres de cette organisation ont signé cette convention multilatérale concernant l'assistance administrative en matière fiscale. Avant cette date la convention avait été signée par la Finlande, les États-Unis, la France, le Portugal, la Moldavie, l'Ukraine, la Géorgie, la Slovaquie, l'Irlande,.... qui viennent d'être

¹⁶ Avenant à la convention entre la France et Bahrein, Droit fiscal, 2009, 20, comm. 157.

¹⁷ Annabelle Pando, La France se dote d'une convention fiscale avec Hong Kong, Petites affiches, 2011, 219, pp. 3-6.

¹⁸ Le Monde, 18 avril 2013.

¹⁹ Le Monde, 4 mai 2013.

²⁰ Thierry Lambert, Vers un renouveau de l'assistance administrative en matière fiscale, Gestion Et Finances publiques - La revue, 2012, 7, pp. 41-46.

²¹ Un principe intéressant est posé : "une partie accordera son assistance administrative, que la personne affectée soit un résident ou un ressortissant d'une partie ou de tout autre État".

rejoins par le Costa-Rica²² qui a déposé son instrument de ratification qui fera que la convention s'appliquera pour ce pays au 1^{er} août 2013²³. Comme pour donner un signal politique aux autres pays de la région, la Tunisie a le 16 juillet 2012 signé ce texte.

La convention multilatérale d'assistance administrative, à condition qu'elle soit appliquée de la même façon par les États ce qui n'est pas certain, est un outil utile pour la transparence et la lutte contre la fraude fiscale. Toutefois ce texte, même s'il est utile, ne fera pas disparaître les paradis fiscaux, compris comme des territoires où s'exercent des politiques fiscales agressives et dommageables à l'égard des États qui ne les pratiquent pas.

B - Des pratiques nationales restrictives

Au sein de l'OCDE, le Forum mondial sur la transparence et l'échange d'informations²⁴ a mis en place une procédure d'évaluation des États ou territoires au regard des engagements pris par ces derniers. Cette évaluation porte sur les conditions réelles de mise en œuvre de l'échange d'informations et doit permettre d'apprécier le degré d'implication et d'engagement des États dans l'échange d'informations, ce qui s'inscrit au-delà de la simple conclusion des accords.

Dès 2009 le Forum de l'OCDE sur l'administration fiscale, défendant l'idée d'une plus grande discipline fiscale et d'une transparence renforcée, écrivait que celle-ci "aidera les administrations fiscales à détecter plus rapidement l'utilisation d'abris fiscaux internationaux pour des opérations d'optimisation fiscale agressive et de fraude fiscale; elle renforcera l'intégrité des systèmes fiscaux et permettra aux administrations fiscales de dégager des montants substantiels qui seront très utiles pour relancer l'économie mondiale"²⁵. Le projet était ambitieux et très certainement, dans les conditions qui étaient fixées, hors de portée.

L'OCDE avait en quelque sorte préparé le terrain pour faciliter l'échange d'informations à des fins fiscales en modifiant, dès juillet 2005, l'article 26 du modèle de convention fiscale sur le revenu et sur la fortune. L'organisation internationale a souhaité qu'un État ne puisse pas refuser une demande de renseignements uniquement parce que ceux-ci ne présentent pas d'intérêt pour lui dans le cadre national²⁶ ni, parce que ceux-ci sont détenus par une banque ou un autre établissement financier²⁷. En outre, lorsque les renseignements sont

échangés, ils sont couverts par des règles de stricte confidentialité. Il est expressément prévu à l'article 26 que les renseignements communiqués ne peuvent être utilisés qu'aux fins prévues par la convention. Le dispositif prévoyait, avant même qu'il ne soit modifié, que l'État requérant doit démontrer la pertinence prévisible des renseignements demandés. Dès le 13 mars 2009 le Conseil fédéral Suisse a fait savoir qu'il acceptait le nouveau dispositif, ce qui peut être considéré comme un pas "très important pour la Suisse"²⁸.

Le Forum mondial a élaboré une méthodologie²⁹ lui permettant de procéder à l'examen des législations et des pratiques administratives. Il est retenu de faire "une évaluation objective et cohérente" de la mise en œuvre des normes par pays tout en garantissant une "équité de traitement entre tous les membres", sachant que la démarche doit être faite dans un souci de "transparence" tout en s'appuyant sur "des critères objectifs". L'objectif affiché vise à prendre acte des progrès accomplis par les juridictions non coopératives³⁰. Il s'agit aussi, pour le Forum, de recommander, des mesures à prendre pour transformer le cadre juridique et améliorer les pratiques d'échanges de renseignements. L'organisation, qui jouit d'un prestige et d'une compétence que personne ne conteste, n'est toutefois pas en mesure d'imposer quoi que ce soit aux États. Enfin, le Forum identifie les juridictions qui ne mettent pas en œuvre les standards internationaux.

Pour éviter tout malentendu ou toute interprétation le Forum a élaboré des termes de référence³¹, considérant que "les renseignements doivent être disponibles, les autorités fiscales doivent y avoir accès et il doit exister une base adéquate pour leur échange. Si l'un ou l'autre de ces éléments est manquant, l'échange de renseignements ne sera pas effectif".

Muni de ce viatique, que personne ne conteste, le Forum mondial publie régulièrement des rapports d'examen par les pairs³². À cette occasion il fait le point, pour un certain nombre de pays, de l'évolution des législations nationales qui permettent les échanges de renseignements mais aussi des obstacles juridiques et difficultés rencontrées pour donner corps au principe de transparence.

La France, par exemple, formule des demandes portant sur des informations financières ou bancaires, concernant les personnes physiques ou les personnes morales. Dans le cas d'une fiducie, y compris les trusts, elle sollicite des renseignements sur les constituants, les fiduciaires, les bénéficiaires et les tiers protecteurs. Dans le cas d'une fondation, elle cherche à s'informer sur les fondateurs, les membres du conseil de la fondation ainsi que sur les bénéficiaires. Les demandes précisent l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle

²² Rappelons qu'en 2009 le Costa-Rica était dans la liste noire de l'OCDE, c'est-à-dire celle des pays qui ne s'étaient jamais engagés à pratiquer des échanges d'informations à des fins fiscales.

²³ Droit fiscal, 2013, 15, p. 11.

²⁴ Créé en 2000, cette organisation compte en 2013 pas moins de 119 pays et territoires.

²⁵ Cinquième réunion du forum de l'OCDE sur l'administration fiscale, Droit fiscal, 2009, 24, pp. 15-18.

²⁶ Article 26-4 "Si des renseignements sont demandés par un État contractant (...) l'autre État contractant utilise les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés, même s'il n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales".

²⁷ Article 26-5 "En aucun cas les dispositions du paragraphe 3 ne peuvent être interprétées comme permettant à un État contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne".

²⁸ Xavier Oberson, Les accords entre l'Union européenne et la Suisse pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, La fin des paradis fiscaux ? (ouvrage collectif), op. cit., pp. 157-174.

²⁹ OCDE, Méthodologie des examens par les pairs et des examens des non-membres, note du forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, 2010.

³⁰ OCDE, Note sur les critères d'évaluation, note du forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, 2010.

³¹ OCDE, Termes de références, note du forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, 2010.

³² En 2013 le Forum avait publié 100 examens par les pairs.

ou d'une enquête, la période sur laquelle porte la demande de renseignements. Plus important, est exposé le but fiscal poursuivi par la demande, mais aussi les raisons laissant présumer que les renseignements sont détenus, ou peuvent être obtenus, par l'État requis. Il est fait mention que tous les moyens de droit interne sont épuisés et que la demande est conforme aux dispositions législatives et réglementaires ainsi qu'aux pratiques administratives de la France.

La commission des finances du Sénat a formulé des réserves sur la politique de la France en cette matière considérant d'une part que seules 30 % des demandes d'échange de renseignements formulées par la France recevaient une suite, d'autre part que beaucoup de réponses font référence à des éléments connus des services fiscaux français et que cette politique serait ambiguë puisqu'elle conduirait notamment à vider la liste française des États non coopératifs, et donc à sortir du champ d'application des sanctions certains États avant même de s'assurer de leur capacité normative à coopérer fiscalement³³.

Dans son rapport du 29 octobre 2012³⁴, le Forum mondial observe notamment que la Fédération de Russie s'appuie sur un réseau conventionnel conforme à la norme internationale, mais ceci ne lui interdit pas de formuler des recommandations portant sur certains aspects nécessitant des améliorations, notamment pour faire en sorte que l'identité des détenteurs de livrets d'épargne au porteur soit connue. Le même rapport pointe que Samoa a un réseau d'accords d'échange de renseignements conforme à la norme internationale. Mais que, toutefois, des lacunes ont été constatées s'agissant de la disponibilité d'informations relatives à tous les bénéficiaires de fiducies internationales, de même que des défaillances ont été pointées concernant la tenue de registres comptables d'entités internationales ainsi que des sociétés nationales et étrangères liquidées. Autrement dit, il appartient aux autorités politiques de Samoa de prendre toutes les dispositions, ce qui n'est certainement pas pour de multiples raisons très facile, pour que les normes internationales puissent être pleinement appliquées.

Le Forum n'hésite pas à faire part de sa satisfaction quand des avancées, suite à ses recommandations, sont enregistrées. Concernant Monaco le même rapport prend acte du fait que des dispositions ont été prises en 2011 et 2012 pour améliorer la transparence, notamment en supprimant de ses textes législatifs toutes les références aux actions au porteur, en faisant que toutes les personnes morales qui ont des liens avec Monaco doivent désormais tenir des registres comptables conformes à la norme internationale et qu'enfin les informations sur la propriété et les registres comptables sont désormais considérées comme disponibles. Toutefois il est demandé à Monaco de conclure des accords d'échange de renseignements avec un plus grand nombre de partenaires. La remarque est d'importance.

Le 11 avril 2013 le Forum nous a livré un nouveau rapport construit sur le même modèle³⁵. Comme pour Monaco il est

demandé à la Belgique d'étoffer son réseau d'accords d'échange de renseignements, quelle qu'en soit la forme. Mais il est noté aussi, ce qui est à inscrire au crédit de la Belgique, que les commentaires reçus des partenaires de ce pays confirment qu'il communique des réponses de grande qualité dans des délais très courts, ce qui n'est pas le moindre des points positifs. La satisfaction du Forum semble avoir touché Guernesey qui reçoit des demandes de renseignement depuis peu de temps, y répond de façon satisfaisante, et qui a renforcé son cadre réglementaire afin de garantir la conservation des registres comptables fiables contenant des pièces justificatives pour toutes les entités. L'examen de l'Islande, la Finlande, la Turquie, la Pologne, le Costa-Rica et de quelques autres montre que ces pays ont tenu compte des recommandations du forum à leur endroit même si, ici ou là, il reste quelques améliorations législatives ou réglementaires à apporter.

Il ne fait aucun doute que depuis 2009 les États ont parfaitement intégré le fait que, pour ne pas être mis à l'index de la communauté internationale, ils devaient au nom de la transparence signer des accords de renseignements à des fins fiscales. Aucun État ne veut subir l'infamie d'être sur une liste noire ou grise comme ce fut le cas au lendemain du G20 de 2009. Chacun a cherché, et obtenu, un brevet de respectabilité sous les yeux de l'opinion publique mondiale et avec l'onction d'une organisation internationale irréprochable, l'OCDE.

Tout ceci suffit-il à en terminer avec les paradis fiscaux³⁶ qui, faut-il le rappeler, était l'objectif affiché par le G20 d'avril 2009? Nous ne le croyons pas.

II - Les quatre critères de l'OCDE (1998)

Dans un rapport de 1998, intitulé "Concurrence fiscale dommageable - un problème mondial", l'OCDE a défini le paradis fiscal à l'aune de quatre critères. L'absence d'impôt ou le prélèvement d'impôts minimes uniquement est le premier d'entre eux. Le second est le manque de transparence et le troisième, l'existence de dispositions législatives ou de pratiques administratives empêchant un véritable échange de renseignements avec d'autres pays sur des contribuables bénéficiant de l'absence ou de la faiblesse de l'imposition dans cette juridiction. Enfin le quatrième critère est l'absence d'obligation d'exercer une activité substantielle.

Un paradis fiscal ne peut pas seulement se définir au regard du seul critère de l'échange d'informations, il faut aussi apprécier le système fiscal qu'il abrite.

Les recommandations de l'OCDE en cette matière sont de demander aux États de s'abstenir d'adopter de nouvelles mesures constituant des pratiques fiscales dommageables, de réexaminer les mesures existantes afin d'identifier celles qui constituent des pratiques fiscales dommageables et de mettre fin dans un délai de cinq ans aux aspects dommageables de tout régime préférentiel. L'organisation internationale a eu grand soin de préciser que "la conclusion qu'un régime n'est pas réellement dommageable au regard des critères des

³³ Sénat, communiqué, 25 janvier 2012, Droit fiscal, 2012, 5, comm. 70.

³⁴ OCDE, Le Forum mondial sur la transparence fiscale accueille de nouveaux membres et examine 12 pays, 29 octobre 2012.

³⁵ OCDE, Le forum mondial sur la transparence fiscale met l'accent sur l'efficacité de l'échange de renseignements, 11 avril 2013.

³⁶ Pour une analyse critique très convaincante lire Jean-Luc Albert, OCDE : du pluriel au singulier, La fin des paradis fiscaux ? (ouvrage collectif), op. cit., pp. 19-36.

régimes préférentiels n'implique aucun jugement des pays membres de l'OCDE sur la politique des autorités qui appliquent ce régime³⁷.

Si ces critères devaient être utilisés, au lieu et place du seul critère d'échange d'informations à des fins fiscales, la perspective serait autre.

A - L'attractivité fiscale sans limite

Que ce soit au regard du droit social, du droit bancaire, du droit fiscal mais aussi de la qualité des services qui sont proposés, les États sont en compétition. La mondialisation exacerbe les tensions et les luttes dès lors qu'il s'agit de gagner des marchés, mais aussi la bataille du développement dans un environnement changeant. L'intensification des échanges qui porte sur des biens matériels, ainsi que sur des biens immatériels, et la rapidité avec laquelle les flux financiers circulent sont autant d'éléments qui doivent être pris en compte. La marché doit être solvable mais, les potentialités d'un marché qui ne remplirait pas pleinement cette condition ne sauraient être écartées.

Dans cette bataille mondiale la fiscalité tient une place de choix³⁸. Tous les États sont confrontés à la problématique qui veut qu'ils mettent en place des dispositifs fiscaux, mais aussi bancaires et de droit social, susceptibles d'attirer les capitaux du monde entier et, en même temps, ces mêmes États ont imaginé des dispositifs visant à rendre difficile, si ce n'est à interdire, l'exportation de capitaux notamment pour des raisons fiscales. Pour les pays de l'Union européenne la contrainte qui s'impose aux États est de respecter les libertés communautaires et ne pas entraver par des dispositifs fiscaux la liberté d'établissement, la liberté de prestation de services, la liberté de circulation des personnes et des capitaux, et ce, sous le contrôle vigilant de la Cour de justice de l'Union européenne. Aucune autorité mondiale n'est, pour le moment, susceptible d'encadrer ou au moins de réguler ce mouvement. Les organisations non gouvernementales font sur ce sujet un travail d'alerte, très certainement utile, mais qui ne remplace pas la volonté politique coordonnée de mettre fin aux paradis fiscaux.

Ainsi qu'il a été montré l'attractivité repose à la fois sur des allègements de la fiscalité mais aussi sur la simplification du système fiscal, avec une réserve qui peut se lire comme une mise en garde : "si le choix de développer l'attractivité est nécessaire au service d'une économie mondialisée, la méthode - voire l'absence de méthode? - est contreproductive"³⁹. Chaque État développe un arsenal qui lui est propre : exonérations, crédits d'impôts, non imposition, réduction des bases, taux très faible, régime fiscal très attractif pour les impatriés sont quelques-uns des outils qui peuvent être utilisés. Tout est question de circonstances et d'opportunités.

L'OCDE entend lutter contre "la planification fiscale agressive" par l'amélioration de la transparence et de la communication

des renseignements, au motif que celle-ci "met en péril les recettes de nombreux pays"⁴⁰. L'organisation internationale propose aux États de prendre un certain nombre d'initiatives allant de règles relatives à la communication préalable obligatoire de renseignements aux formes de discipline fiscale coopérative. Quand il y a une planification fiscale agressive, il importe que les administrations travaillent en temps réel, ce qui n'est pas toujours le cas, et que l'échange de renseignements soit de nature à permettre aux gouvernements de comprendre les schémas utilisés de façon à ce que la réaction des États soit rapide et efficace. Le rapport cite, à titre d'exemple, les règles de communication de renseignements applicables aux dispositifs d'évasion fiscale qui ont permis au Royaume-Uni de réduire de plus de 12 milliards de livres les possibilités d'évasion. La réflexion concernant la planification fiscale agressive doit être de nature à s'interroger sur les mécanismes qui permettent aux paradis fiscaux de prospérer.

Dans un État fédéral, le paradis fiscal peut fort bien être l'un des États fédérés, car les acteurs économiques n'hésitent pas à prendre en compte les différentes législations des États, ils font jouer la concurrence. L'État du Delaware, situé sur la côte est des États-Unis, est emblématique de cette situation. Cet État n'était pas sur la liste noire de l'OCDE en 2009, c'est-à-dire celle des pays ne pratiquant pas l'échange d'informations, alors que l'ONG Tax justice Network le qualifiait de premier paradis fiscal au monde. Les activités offshore d'une société, autrement dit celles qui sont exercées hors des limites de l'État, ne supportent qu'une taxation forfaitaire symbolique. La taxe sur le chiffre d'affaires, et non sur le bénéfice, est de 0,096 % à 1,92 % à laquelle il faut ajouter les taxes foncières de chaque comté et chaque ville. Quant à l'impôt sur le revenu il est certes progressif sur six tranches, comprises entre 2,2 % et 5,95 %. Ajoutons une justice qui rend bien souvent des décisions favorables à la vie des affaires. L'État du Delaware n'est pas le seul dans cette situation : le Nevada, le Dakota du sud, l'État de Washington et le Wyoming ne prélèvent quasiment aucun impôt sur les sociétés.

L'attractivité fiscale est aussi la politique suivie par certains pays au sein de l'Union européenne.

Chypre qui a connu une fermeture temporaire de ses banques et qui subit un plan drastique d'assainissement financier, est une illustration paroxystique de cette politique. Ce pays est une démocratie parlementaire, membre de l'Union européenne et de l'Eurozone qui repose sur une économie libérale dépendante pour l'essentiel du secteur touristique et du secteur bancaire qui, jusqu'à présent, était hypertrophié.

Lors du sommet du G20 de Londres, en 2009, Chypre a été rangé parmi les pays de la liste blanche, c'est-à-dire ceux qui appliquaient "substantiellement" les règles internationales relatives à l'échange de renseignements. Ce pays avait à l'époque 22 conventions de cette nature, il en avait 44 en avril 2012. Observons néanmoins que Chypre n'avait pas de conven-

³⁷ OCDE, Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables: rapport d'étape 2004.

³⁸ Thierry Lambert, Réflexions sur la concurrence fiscale, Dalloz Recueil, 22 juillet 2010, 27, pp. 1733-1739; Christophe Heckly, Fiscalité et mondialisation, LGDJ, coll : Systèmes, 2006, 154 p.

³⁹ Laurence Vapaille, L'attractivité fiscale, La fin des paradis fiscaux ? (ouvrage collectif), op. cit. pp. 99-117.

⁴⁰ OCDE, Lutter contre la planification fiscale agressive par l'amélioration de la transparence et de communication de renseignements. Rapport sur les initiatives en matière de renseignements, 1^{er} février 2011.

tion avec la Fédération de Russie ce qui permettait aux oligarques et autres milliardaires russes d'ouvrir des comptes en toute quiétude, sachant que personne ne les interrogerait sur l'origine des fonds et que par ailleurs la Russie n'était pas spécialement encline à demander des informations concernant ses ressortissants.

Ce qui fait que Chypre est un paradis fiscal, si l'on retient les critères de l'OCDE de 1998, c'est le fait que le taux de l'impôt sur les sociétés est très faible : 10 %. C'est le fait aussi que les bénéficiaires de la vente de titres sont exempts de taxes et que sont exonérés les revenus sur les intérêts, les dividendes, les bénéficiaires de la vente de valeurs mobilières, les bénéficiaires d'un établissement permanent maintenu en dehors de Chypre. L'exonération vaut aussi pour les dividendes de source chypriote quelle que soit l'importance de la participation, exonération aussi sur les dividendes versés par une société non résidente.

À ce régime, qui a lui seul suffirait à caractériser le paradis fiscal, s'ajoute le régime des offshore private company limited by share" et celui du "trust offshore". Dans le premier cas le capital provient de fonds étrangers, il n'y a pas d'imposition des dividendes ou sur les plus-values ou transferts d'actions. Il n'y a pas non plus de retenue à la source sur les intérêts et redevances versées à des non-résidents. Le directeur peut ne pas être résident et, il peut même arriver que les associés ne soient que des prête-noms. Dans le second cas les constituants et les bénéficiaires du trust doivent être non-résidents. Le trust ne doit pas posséder des biens à Chypre, à l'exception des dépôts bancaires. Il doit tirer l'intégralité de ses revenus de l'étranger. Il n'y a pas d'imposition du trust et de ses bénéficiaires quel que soit le pays de résidence du trustee.

Les dirigeants du G20, réunis à Los Cabos le 19 juin 2012, ont déclaré : "nous rappelons la nécessité d'empêcher l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, et nous suivrons avec attention les travaux que l'OCDE a engagé dans ce domaine". En effet, l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires suscitent des interrogations croissantes⁴¹. L'OCDE a décidé de traiter cette question afin de savoir si les règles actuelles permettent l'attribution de bénéfices imposables à des endroits différents de ceux où l'activité se déroule effectivement. Ainsi qu'il a été dit, "si certaines règles ont été fondées sur le principe d'une imposition unique, avec une taxation dans un seul État, dans une économie moderne mondialisée, un tel principe d'imposition n'est pas toujours efficace et peut générer des possibilités d'optimisation aboutissant en réalité à une absence d'imposition des bénéficiaires"⁴². La question est d'importance car l'enjeu est d'assurer une plus juste répartition des droits d'imposition entre les États, ce qui peut concourir à combattre les paradis fiscaux.

Si l'on veut bien admettre que le développement des échanges d'informations à des fins fiscales ne signifie pas, comme on a

pu le penser en 2009, la fin des paradis fiscaux alors il faut se rendre à l'évidence que ceux-ci continuent de prospérer et que les contribuables, et leurs conseils, continuent d'en jouer.

B - Le concours Lépine des fiscalistes : l'optimisation fiscale

Dans une économie libérale mondialisée il n'y a rien d'étonnant à ce que des personnes physiques ou morales cherchent à s'installer, et à se développer, sur des territoires qui ont mis en place des dispositifs fiscaux, mais aussi de droit social ou autres, pour les attirer. Dans ces conditions la question qui se pose, tant pour les personnes physiques que pour les personnes morales, est celle de la domiciliation. Les cabinets d'avocats, les cabinets de conseillers financiers et autres officines qui pullulent sur internet ne s'y sont pas trompés. Ils proposent le transfert d'actifs et de patrimoine dans des territoires à faible taxation, ayant des registres du commerce demandant peu d'informations et garantissant l'anonymat et la confidentialité. Autrement dit, ils proposent leurs services pour mettre en œuvre des techniques d'optimisation fiscale sur des territoires qui, de fait, sont des paradis fiscaux.

Aujourd'hui l'optimisation fiscale ne concerne plus seulement les groupes internationaux connus de tous, elle est à la portée des PME. L'optimisation peut être définie comme étant l'utilisation des législations nationales, combinée à l'utilisation de dispositions fiscales internationales, à travers des structures plus ou moins opaques pour réduire le montant d'impôt à payer. La création de sociétés offshore, l'utilisation de trusts et de la fiducie, la manipulation des prix de transfert sont quelques-unes des techniques utilisées.

Les sociétés offshore qui sont des sociétés non résidentes, par opposition aux sociétés onshore qui sont résidentes, sont le réceptacle de capitaux en provenance de l'étranger. Il a été montré que les places offshore étaient en fait co-substantielles au développement de la finance internationale, ce qui rend utopique leur disparition⁴³. Ce constat, que nous partageons, hypothèque la disparition des paradis fiscaux, sauf à changer de paradigme. Généralement installées dans les îles elles sont aussi très présentes dans certains pays dont la Suisse, l'Irlande, Hong Kong ou encore Singapour. Elles supportent une fiscalité réduite si ce n'est nulle et peuvent parfois avoir une activité locale, complétant ainsi l'activité internationale. Ces sociétés sont dotées d'un compte bancaire offshore qui permet de faire toutes les opérations habituelles que réalisent les personnes morales.

En 2009 les Seychelles, par exemple, n'ont pas été pointés comme une juridiction non coopérative, tout au plus ont-ils fait l'objet de quelques observations et recommandations de la part du Forum mondial sur la transparence et l'échange d'informations à des fins fiscales. En conséquence, les

⁴¹ OCDE, Lutter contre l'érosion des bases d'imposition et le transfert de bénéficiaires.

⁴² Frédérique Perrotin, OCDE : vers plus de transparence fiscale, Petites affiches, 2013, 84, pp. 3-4.

⁴³ Lire l'analyse très convaincante de Thierry Godefroy, Pierre Lascombes, Le capitalisme clandestin. L'illusoire régulation des places offshore, La Découverte, 2004, 263 pages. Complétez par Christian Chavagneux, Ronen Palan, Les paradis fiscaux, La découverte, coll.: Repères, 2007, 124 p.

Seychelles ne seraient pas un paradis fiscal. On peut penser le contraire, au regard des critères de l'OCDE de 1998.

Une société offshore installée aux Seychelles peut disposer d'un compte bancaire. Cette société peut recevoir le produit d'activités immatérielles, permettre l'externalisation de services bancaires, servir d'hébergement de sites internet, participer au e.business ou encore recevoir les revenus d'une prestation intellectuelle. Il est possible de créer en quelques heures un International Business Compagny (IBC), une société offshore qui peut exercer toutes activités licites, exceptées la banque et l'assurance, et être propriétaire d'un bateau enregistré sous pavillon Seychellois.

Depuis quelques années les Seychelles ont modifié leur législation pour faire de ce territoire un centre d'affaires international. Sont autorisées les sociétés internationales, les banques extraterritoriales non résidentes, les compagnies d'assurances extraterritoriales non résidentes, les sociétés en zone franche internationale et les fiducies internationales. Concernant les sociétés internationales, elles ont un taux d'imposition nul, les administrateurs n'ont pas à résider aux Seychelles, contrairement au mandataire, des personnes morales peuvent jouer le rôle d'administrateur. L'acte et les statuts constitutifs sont les seuls documents publics, il n'y a aucune exigence concernant la production des états financiers vérifiés ou non. Les banques et les compagnies d'assurances extraterritoriales sont entourées d'une certaine opacité. À cela s'ajoute le fait qu'il n'y a pas d'impôt sur les gains en capital, pas plus que ne sont imposées les successions ou les dons, l'impôt sur la fortune est ignoré.

L'attrait pour les Seychelles repose aussi sur les langues parlées et écrites qui sont le français, l'anglais et le créole. L'infrastructure juridique est fondée sur le droit anglais et français, le dispositif juridique ayant trait aux centres financiers extraterritoriaux est relativement simple. Une organisation, la Seychelles Association of Offshore Practitioners and registered Agents (SAOPRA), est chargée de promouvoir le territoire comme lieu propice aux opérations extraterritoriales. Entre les paradis fiscaux la question est de savoir lequel sera le plus attractif et tous, dont les Seychelles, se donnent les moyens de gagner la compétition.

Les Seychelles sont l'un des principaux paradis fiscaux de l'Océan indien, c'est un endroit propice aux activités extraterritoriales dans un environnement opaque et attractif.

Les sociétés offshore ne sont pas les seuls outils qui permettent aux paradis fiscaux de prospérer, l'utilisation de trusts en est un autre. Le trust repose sur la distinction entre la propriété légale (legal ownership) et la propriété économique (beneficial ownership) et s'oppose au principe d'unicité du patrimoine. C'est en quelque sorte un démembrement de propriété reposant sur l'idée qu'un bien peut être détenu par une personne pour le bénéfice d'une autre. D'un point de vue common law, le trust n'est ni un contrat, contrairement à la fiducie, ni une entité juridique, ni une personne morale, il constitue ce que l'on pourrait appeler "un arrangement de propriété".

En France la prise en compte du trust a d'abord été l'œuvre de la jurisprudence, qui a admis qu'un trust constitué à l'étranger puisse être valide. Le trust devait satisfaire à deux conditions,

il devait être constitué dans le pays où il avait été créé conformément aux lois en vigueur dans ce pays et il ne devait pas heurter l'ordre public français. Puis, l'article 14 de la loi de finances rectificative pour 2011⁴⁴ a défini le trust comme étant l'ensemble des relations juridiques créées dans le droit d'un autre État que la France par une personne qui a la qualité de constituant (settlor), par un acte entre vifs ou à cause de mort, en vue d'y placer des biens ou droits, sous le contrôle d'un administrateur (trustee), dans l'intérêt d'un ou de plusieurs bénéficiaires ou pour la réalisation d'un objectif déterminé.

En réalité le trust permet un transfert d'actif et le véritable propriétaire disparaît. En outre certains trusts ont une clause qui permet au trustee de changer la localisation du trust si celui-ci fait l'objet d'une demande, un peu pressante, de renseignements.

N'importe quel bien peut être mis en trust : bien mobilier et immobilier, des valeurs mobilières, de l'argent. C'est un outil de gestion du patrimoine.

L'île de Man, située dans la mer d'Irlande entre la Grande-Bretagne et l'Irlande, est une illustration de ce que peut offrir un trust, sachant que les bénéficiaires sont des non-résidents. Le trust est valablement reconnu alors que les membres sont résidents de pays qui interdisent ou ne reconnaissent pas cette structure juridique. Il ne doit pas posséder de biens sur l'île, à l'exception des dépôts bancaires et il doit tirer l'intégralité de ses revenus de l'étranger. L'objet de la structure ne doit pas être illégal, immoral ou contraire à l'ordre public. Les revenus ayant leur source en dehors de l'île de Man sont exonérés, tout comme les intérêts des dépôts bancaires et des revenus (dividendes, redevances, intérêts) provenant des sociétés exemptées. Si l'on ajoute à cela un régime particulièrement attractif pour les sociétés non-résidentes, c'est-à-dire celles dont les actionnaires sont non-résidents et dont l'activité est exercée hors de l'île alors on peut considérer que l'île de Man est un paradis fiscal au sens des critères de l'OCDE de 1998.

Certains pays reconnaissent le contrat fiduciaire qui permet au propriétaire de certains biens ou le titulaire de créances (fiduciant) ne désirant pas être connu de tiers transfère ses droits (actif fiduciaire) à une autre personne (fiduciaire), à charge pour ce dernier d'exercer, pendant la durée du contrat, des droits patrimoniaux y afférents conformément aux instructions du fiduciant qui peuvent être de capitaliser ou de distribuer des revenus.

Dans les îles Vierges britanniques, où pullulent les boîtes aux lettres de sociétés offshore⁴⁵, il est possible de constituer des fiducies d'autant plus facilement qu'il n'y a aucune exigence en matière de résidence. Les entreprises offrant des services de fiducie doivent détenir un permis délivré par l'État et respecter les exigences en matière de capital minimum. Il n'y a aucune obligation particulière en matière d'enregistrement, de déclaration ou de tenues de livres. Aucun impôt sur le revenu des fiducies ayant des bénéficiaires non résidents n'est exigible. Les fiduciaires exercent des pouvoirs importants en matière de placements et de prêts.

⁴⁴ Loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011.

⁴⁵ Le Monde 11 mai 2013.

Plus subtile est très certainement la manipulation des prix de transfert⁴⁶. Quand une entreprise d'un même groupe transfère un bien matériel ou immatériel d'un pays à l'autre, la valeur de ce bien est déterminée au regard d'un certain nombre de considérations économiques, c'est ce que l'on appelle un prix de transfert. L'OCDE considère que celui-ci doit être un prix de "pleine concurrence", c'est-à-dire celui équivalent à celui que l'on trouve sur le marché. Les entreprises peuvent aussi déterminer elles-mêmes le prix de transfert de leurs biens à condition toutefois qu'elles soient capables de le justifier, quand elles estiment que leur activité est spécifique et qu'elles n'ont pas de point de comparaison.

C'est cette opportunité qu'utilisent Google, Microsoft, Amazon ou Facebook et beaucoup d'autres qui font transiter leurs bénéfices par l'Irlande, les Pays-Bas et les Bermudes avec un seul objectif : réduire la charge fiscale. Il y a incontestablement les "as du prix de transfert"⁴⁷.



L'échange de renseignements à des fins fiscales, même automatique, ne suffira pas à faire disparaître les paradis fiscaux. Voilà un moyen utile mais pas suffisant. C'est "l'illusion du

pragmatisme"⁴⁸. Le cœur du problème réside dans la politique fiscale agressive mise en place par certains États ou territoires qui n'hésitent pas à défiscaliser ou à vider les impositions, par divers procédés, de leur substance. La concurrence fiscale à l'échelle mondiale appelle les délocalisations qui ravagent les économies qui ne jouent pas ce jeu mortifère. Mais soyons optimiste. À la question "demain qui gouvernera le monde ?", Jacques Attali répond "un jour, l'humanité comprendra qu'elle a tout à gagner à se rassembler autour d'un gouvernement démocratique du monde, dépassant les intérêts des nations les plus puissantes, protégeant l'identité de chaque civilisation et gérant au mieux les intérêts de l'humanité"⁴⁹. On aimerait y croire... ■

⁴⁶ Hayat Mirko, Les prix de transfert, une exigence de transparence, La fin des paradis fiscaux? (ouvrage collectif), op. cit., pp. 147-156.

⁴⁷ Xavier Harel, La grande évasion. Le vrai scandale des paradis fiscaux, Ed. LLL Les liens qui libèrent, 2010, pp. 231-s.

⁴⁸ Thierry Lambert, La fin des paradis fiscaux : l'illusion du pragmatisme, La fin des paradis fiscaux? (ouvrage collectif), op. cit., pp. 213-227.

⁴⁹ Jacques Attali, Demain qui gouvernera le monde?, Fayard, 2011, 413 p.



Jacques PÉRENNÈS

Conservateur des Hypothèques honoraire

À propos de l'ouvrage de droit fiscal général de Christophe de la Martinière Éditions Flammarion – Mars 2012

Disons le d'emblée, l'ouvrage est conforme à l'ambition de son auteur « ouvrage destiné aux étudiants en droit ainsi qu'aux candidats aux concours administratifs... il est également accessible à quiconque souhaite s'initier à la fiscalité ».

Il est articulé autour de 4 parties d'égale importance :

- une grande introduction comprenant une « théorie générale de l'impôt » et « les implications économiques et sociologiques de l'impôt »,
- une première partie consacrée au système fiscal (imposition de la dépense, du revenu et du capital)
- une seconde sur « les sources du droit fiscal »
- une dernière sur la procédure fiscale (le contrôle et le contentieux fiscal)

C'est un bon support pédagogique. L'étudiant « généraliste » trouvera facilement son intérêt dans l'introduction et le chapitre sur les sources du droit fiscal, le « client fiscal » et le candidat aux concours dans la première et dernière partie. Encore ceci est-il un peu arbitraire.

*
* * *

Mais il y a toujours l'écueil dans ce type d'ouvrage, qui ne prétend en rien à l'exhaustivité, de la simplification.

Le « consentement à l'impôt », qui fonde sa légitimité est surtout traité sur un plan historique (naissance de l'impôt, naissance des parlements, *versus* la résistance à l'impôt, révoltes et mythologie fiscales). Le lien avec le niveau des prélèvements obligatoires dans une conjoncture économique tendue n'est pas spécifiquement traité, alors qu'il y a peut-être là un vrai enjeu.

Quoi taxer, qui taxer, quand taxer, où taxer permettent, assortis d'exemples simples et faciles d'accès, de mieux appréhender les règles d'assiette. Ainsi les illustrations sympathiques telles

que l'impôt sur les chiens (fictif), sur les portes et fenêtres (il a existé). Un regret : il manque à ce stade un exposé des règles issues des conventions internationales, des réflexions sur les enjeux de la fiscalité européenne.

Ecrire (p48) que « la quasi généralisation du système déclaratif conduit à une dérive inquiétante, celle de la répression » aurait mérité plus d'arguments.

On ne peut en vouloir à l'auteur de ce que certaines données chiffrées sont dépassées (taux marginal de l'IR ; abattement pour les successions et donations). Dans la rubrique « recouvrement de l'impôt », il aurait été intéressant de mentionner que 85 % de la TVA et de l'IS sont obligatoirement payée par virement direct à la Banque de France, que 82 % de l'IR sont payés au moyen du prélèvement mensuel ou du paiement en ligne.

L'impôt, instrument conjoncturel : l'affirmation –intéressante– selon laquelle, en matière d'impôt progressif sur le revenu « lorsque sa base s'accroît du fait de la croissance, il augmente de telle façon que la consommation ne s'emballe pas ; à l'inverse, en cas de crise, sa baisse permet de dégager un pouvoir d'achat supplémentaire » peut être discutée à la lumière des événements récents.

De même « au plan social, l'interventionnisme fiscal est un instrument de démagogie, tendant à accorder des privilèges à certains groupes de pression » : bonne question pour un étudiant !

Comme de dire (p 71) que « la trop grande habileté fiscale transforme donc l'évasion en fraude » et (p 46) « un contrôle efficace suppose nécessairement d'attenter à la liberté comme à la vie privée du contribuable » méritent plus qu'une pétition de principe et nécessiteraient de préciser, s'agissant notamment des ESFP dans la dernière formulation, que ceux-ci touchent

des cas de fraude avérée et ne concernent que 4.000 opérations pour près de 40.000 vérifications de comptabilité.

Au total, l'introduction forme une bonne initiation sur ce que sont les impôts et les mécanismes qui les gouvernent, même si certains développements peuvent paraître comme des a priori pouvant interroger le lecteur qui s'y arrêterait.

La première partie, à la suite de l'introduction, constitue un bon outil pédagogique pour appréhender ce qu'est le système fiscal en France.

Quelques observations.

Sur le mécanisme TVA, il est écrit « Dès lors que l'assujetti sert de collecteur d'impôt au profit du Trésor, on rémunère le service qu'il rend en ne l'imposant que sur sa valeur ajoutée ». L'aspect « rémunération » efface ici le mécanisme même de l'impôt et sa compréhension.

Le bilan (p106) de l'étude de la TVA est un peu « court ». Mais il manque, de notre point de vue, de plus grands développements sur la TVA et l'Europe, les enjeux actuels et les perspectives.

Sur l'IR, l'auteur ne souligne pas assez la fragilité du système du quotient familial dont il écrit « qu'il reste favorable aux familles nombreuses et aisées », alors que le sujet aurait pu nourrir quelques réflexions prospectives.

Il est dommage que le sujet de la retenue à la source (voir un résumé du rapport du CPO sur le sujet n° Juin 2012 de la Revue) associé à la perception d'autres prélèvements ne soit pas un peu plus traité, notamment sur un plan comparatif entre les États, et de l'efficacité administrative.

De même, malgré les développements qui figurent dans la rubrique « les sources du droit fiscal », l'intérêt qu'il y aurait eu à traiter du sujet de l'harmonisation européenne en matière d'IS, (cf l'ACCIS) et de ceux liés notamment à la territorialité.

Les impositions du capital sont bien décrites, sous réserve, naturellement, des tarifs qui ont fortement évolué depuis peu. À noter que le total formé par les droits d'enregistrement, les taxes foncières et l'ISF, 65 Md d'€ environ dépassait en 2011 les recettes de l'IR (59 Md d'€).

S'agissant des impôts locaux, on regrettera le peu de développements consacrés à la CET, au regard notamment de son poids pour les entreprises, ses effets sur l'économie et les finances des collectivités territoriales.

La seconde partie consacrée aux sources du droit fiscal, qui aurait pu se situer en amont de celle consacrée au système fiscal (1^o partie) relève bien, et à juste titre, du domaine de l'enseignement universitaire. C'est une des parties les plus intéressantes de l'ouvrage, pour le néophyte qui veut s'instruire et comprendre. L'ambiguïté des relations fiscales internationales est bien illustrée, comme les développements consacrés au droit de l'Union européenne, au principe de légalité de l'impôt (grandeur et décadence du principe), à celui de rétroactivité ou non de la loi fiscale, les lois de validation et les lois interprétatives.

Très intéressantes aussi, car moins connues des non initiés, les sources dites « dérivées » du droit fiscal, et notamment le point complet consacré, dans le cadre de l'objectif visé par l'auteur, à la doctrine administrative, et aux garanties contre les changements de doctrine.

Les pouvoirs des juges pour interpréter la loi fiscale, voire pour créer des normes illustrent bien les marges de manœuvre

importantes dont ils disposent. Ils permettent souvent de corriger les effets de textes mal ficelés ou mal appliqués par l'administration. L'auteur expose ici la théorie de l'interprétation stricte de la loi fiscale, et celle de l'autonomie et du réalisme du droit fiscal.

La troisième partie de l'ouvrage est consacrée à la procédure fiscale, c'est à dire le contrôle fiscal et le contentieux fiscal.

Plusieurs remarques d'inégale importance.

Au plan de l'organisation administrative, un échelon, non hiérarchique, n'est pas cité. Il s'agit des Délégations interrégionales des impôts, puis des finances publiques, au nombre de 9. Elles sont dirigées par un « délégué du directeur général » et sont chargées de l'animation du réseau et du dialogue-contrôle de gestion des directions départementales et régionales des finances publiques ainsi que des directions interrégionales de contrôle fiscal.

Une affirmation dont la démonstration n'est pas apportée : la procédure de visite et de saisie (L 16B du LPF) est qualifiée de « prérogative du fisc la plus dangereuse et la moins bien encadrée », à la lumière de contentieux anciens.

Un panorama plus complet des moyens déployés pour lutter contre la fraude fiscale amènerait à citer la présence de 50 agents au sein de la Brigade nationale d'enquêtes économiques (BNEE) chargés d'assister la police judiciaire dans les investigations qu'elle conduit en matière financière, 40 au sein des groupes d'intervention régionaux spécialisés dans la lutte contre l'économie souterraine, 50 autres affectés au plan de lutte contre les activités illicites dans certains quartiers sensibles. En dernier lieu, la création d'une brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF) au sein de la division nationale d'investigations financières et fiscale de la Police Judiciaire. Ces données illustrent d'une certaine façon la politique des pouvoirs publics en matière de lutte contre la fraude fiscale.

Sur les procédures de contrôle, il paraît utile (cf supra) de noter que la DGFIP réalise environ 40.000 vérifications de comptabilité et 4.000 ESFP (examen de situation fiscale personnelle).

Quelques regrets :

L'auteur ne traite pas du contrôle fiscal des droits d'enregistrement et de l'ISF, qui sont particuliers au regard des règles applicables et des moyens dont dispose l'administration pour établir des redressements.

Sur un autre plan, l'administration a tiré les conséquences de l'informatisation des comptabilités en mobilisant, depuis les années 1980, des brigades de vérification des comptabilités informatisées (BVCI) composées d'agents de haut niveau dans ce domaine.

Peu de développements sur la coopération entre les États en matière de contrôle fiscal, tant en terme d'alimentation de la programmation des affaires que de la conduite des opérations (fichiers EUROFISC et EVAFISC), non plus que sur les accords de coopération avec, en particulier, la Direction générale des douanes.

Les développements sur le contentieux fiscal ont le grand mérite de présenter ce sujet ô combien complexe sous une forme accessible à presque tous.

Ce n'est pas le moindre mérite de cet ouvrage dans lequel, comme cela a déjà été dit, tout lecteur intéressé trouvera de quoi satisfaire sa curiosité. ■

Symposium international



La règle d'or des finances publiques en Europe : L'application du TSCG dans les systèmes budgétaires nationaux

Etude comparée de finances publiques
(France, Allemagne, Italie, Espagne, Royaume-Uni, Danemark, Bulgarie, République tchèque)

Université Lille 2

Judi 27 et vendredi 28 mars 2014

Sous la direction de :

Michel Lascombe, Professeur à Sciences Po Lille

Aurélien Baudu, Maître de conférences à l'Université de Lille 2

Contact et préinscription :

Agnes.pakosz@univ-lille2.fr

L'équipe de recherche en droit public (ERDP) du Centre Droits et perspectives du Droit (CRDP) de l'Université de Lille 2 organisera le jeudi 27 mars et le vendredi 28 mars 2014 un symposium international sur le thème suivant :

« La règle d'or des finances publiques en Europe : l'application du TSCG dans les systèmes budgétaires nationaux »

Cette rencontre en droit comparé des finances publiques sera l'occasion d'échanger nos réflexions avec nos voisins européens sur un thème essentiel et particulièrement d'actualité. Nos débats seront enrichis par l'éclairage de l'expérience d'autres pays de l'Union européenne (Allemagne, Italie, Espagne, Royaume-Uni, Danemark, Bulgarie, République tchèque), et l'organisation d'une table ronde "institutionnelle" consacrée à la France, afin de nous éclairer sur la première application des dispositions de la nouvelle loi organique transposant le TSCG en France. Puis une synthèse suivra autour de la question : "Quelle gouvernance des politiques budgétaires en Europe ?".

Ce colloque, placé sous l'égide de la Société française de finances publiques et de la Société de législation comparée, aura lieu à la Faculté des sciences juridiques politiques et sociales et à l'Institut régional d'administration de Lille. Le programme du colloque et le formulaire d'inscription seront disponibles très prochainement, et un site dédié à la manifestation sera ouvert sur Internet. Vous pouvez dès à présent vous pré-inscrire auprès du secrétariat de l'ERDP (agnès.pakosz@univ-lille2.fr).

Cet article s'inscrit en conclusion des quatre précédentes contributions traitant des « principes comptables » publiées dans nos derniers numéros.

Jérôme HAAS

Président de l'Autorité des Normes Comptables (ANC)

Dans la normalisation comptable, existe-t-il un sens de l'histoire ?

J'entends souvent cet argument définitif : « les IFRS¹, c'est le sens de l'histoire et toutes les autres normes sont dépassées ». Le propos n'est pas démontré, mais affirmé.

Peut-être n'y a-t-il aucun fondement dans cette assertion. Peut-être s'agit-il seulement d'un moyen d'imposer, sans avoir besoin de démontrer leur nécessité ou leur supériorité, les IFRS et leurs cousines, les IPSAS et un jour certaines normes internationales de comptabilité « non financière ». Au fond, ce serait une formule de « marketing ». Peut-être cette affirmation produit-elle aussi ce phénomène que les philosophes appellent aujourd'hui la « performativité » : dire qu'il y a un sens de l'histoire, à la longue, c'est le faire exister dans la réalité. Une sorte d'auto-suggestion, de méthode Coué. Pour couper court à tout débat.

Pourtant, le débat est essentiel. Le sociologue Luc Boltanski, dans son commentaire de la récente somme de son confrère Bruno Latour, rappelle la nécessité vitale de la critique pour nos civilisations. C'est pourquoi il importe tant de ne pas s'arrêter à des affirmations, quand il s'agit d'enjeux aussi significatifs que les normes comptables, c'est-à-dire l'outil principal, peut-être la langue de l'économie.

Il faut d'abord examiner l'histoire de la comptabilité en partie double, pour tenter d'y déceler un « sens » susceptible de conduire à un déterminisme quelconque (1).

Puisqu'aucun effet de ce genre ne pourra être identifié, il faudra analyser les facteurs qui poussent néanmoins certains à vouloir voir un « sens de l'histoire », en cette époque de crise profonde, marquée justement par une « perte de sens » unanimement perçue dans toutes nos sociétés (2).

Nous nous demanderons enfin comment se figurer un destin plus modeste pour la normalisation comptable, qui permette à la production de normes de se retrouver en phase avec la demande de normes comptables adressée par toutes les parties prenantes (3).

1. Le sens de l'histoire de la normalisation comptable est de refléter les faits économiques pour apporter la plus grande sécurité dans les systèmes économiques nationaux

A. La comptabilité est un outil de travail. Elle a pour fonction de représenter les opérations économiques. Pour autant, elle a évolué à travers les siècles pour se stabiliser autour d'un modèle consensuel jusqu'à la fin du XX^e siècle.

La comptabilité, considérée à partir du Néolithique ou de Sumer, ou bien prise à l'émergence de la « partie double » à la

Renaissance, a pour fonction de décrire les opérations économiques. Conserver trace de ce qui est possédé, mais surtout et d'abord des changements opérés par des transactions nouvelles : achat, production, vente. Avec le développement des échanges, ce besoin de *garder trace* s'amplifie. Les comptes deviennent plus complexes, mais leur fonction ne change pas.

Il va de soi que les comptables visent la *neutralité*. Les comptes ne sont que des outils de connaissance des faits, des moyens d'analyse, de réflexion, de choix, et non par eux-mêmes des moyens d'action. Les comptes doivent donc donner une « *image fidèle* » de la réalité, prévoient les textes légaux.

Mais il est toujours possible de travailler cette image, et de la « faire parler ». Comme une photographie, qui n'est jamais totalement objective, surtout avec l'aide de la technologie numérique. Dès le XIX^e siècle apparaît la tentation de « biaiser » les comptes, en les utilisant à des fins différentes de la pure représentation. Par exemple, au début de la révolution industrielle, quand les risques de faillite sont quotidiens, la protection des actionnaires s'impose : les valeurs inscrites dans les comptes sont alors des valeurs de liquidation, mais non des valeurs de continuité d'exploitation. Mais cette expérience est temporaire.

Par ailleurs, les modèles comptables se sont diversifiés en Europe et, en ce domaine comme en d'autres, les approches britanniques et françaises diffèrent. La première préfère les valeurs *instantanées* de rachat et de vente dans un esprit de

¹ International Financial Reporting Standards, produits par l'International Accounting Standards Board

commerce, alors qu'en Europe continentale, dans l'esprit du droit civil et dans le mouvement d'industrialisation massive, les comptes doivent refléter les valeurs d'usage effectif des biens destinés, *dans la durée*, à la production².

Mais les fondements du modèle européen continental se sont imposés et ancrés, surtout après la crise de 1929, lorsque les lois américaines l'ont inscrit dans les mœurs pour garantir la stabilité des indicateurs comptables et protéger le public contre les excès spéculatifs et les ravages que l'on sait, dans l'économie réelle.

B. Le modèle comptable dominant s'inscrit dans un cadre beaucoup plus large, qui englobe tout le droit économique, où il assure la sécurité collective

Il n'est pas question de résumer toute l'histoire de la comptabilité en quelques lignes. Soulignons toutefois deux directions fondamentales.

Tout d'abord, le contenu des normes comptables, orientées vers la mesure des activités économiques dans la durée, s'est établi et développé autour de principes de mieux en mieux établis en Italie, puis dans la France de Colbert, plus tard dans l'univers du Code civil et dans celui des juristes allemands du XIX^e siècle. Parmi ces principes, figure en bonne place le principe de prudence, également exporté après la deuxième guerre mondiale vers le Japon par exemple, qui a trouvé là l'infrastructure comptable dont il avait besoin pour reconstruire son industrie.

D'autre part, ainsi conçues, les normes comptables sont devenues un « socle » de l'application de tout le droit des sociétés, du droit fiscal, et de bien d'autres branches du droit qui se sont développées avec la croissance de nos économies à la fin du XX^e siècle. Concrètement, toutes les grandes décisions juridiques des entreprises et tous leurs rapports avec les tiers – qu'il s'agisse de la puissance publique ou de leurs partenaires privés – trouvent dans les comptes ainsi conçus des moyens partagés de travailler à partir de bases communes. L'impôt peut se calculer sur un résultat établi suivant des règles et des méthodes éprouvées. Les dividendes peuvent être versés sur ces bases, sans qu'aucune partie ne se croie lésée. Si nécessaire, les tribunaux sauront juger sur le fondement de principes bien établis. Les statistiques sont crédibles. Cet élément de *cohérence* et de *sécurité*, extrêmement *pratique* et *simple* pour tous, constitue un « trésor » inestimable dans tous les pays qui ont choisi cette voie. Ce trésor perdure, pour peu qu'il ne soit pas mis à mal par des initiatives ignorantes de ses vertus évidentes – à moins que de telles initiatives poursuivent un but délibéré.

C. Ce modèle est largement répandu dans le monde, où il constitue un élément de civilisation incontestable

Il est frappant de constater que le modèle de normes comptables européennes continentales s'est associé à des modèles économiques et sociaux cohérents. Ce modèle a été « exporté » ou tout simplement adopté au cours de deux cents dernières années dans de nombreux pays – en Europe, mais aussi en Amérique, en Asie et en Afrique.

Il ne s'agit en rien d'un modèle de « Plan comptable », souvent caricaturé, qui constitue seulement un épisode principalement français du développement des normes comptables – observable tant au XVI^e siècle, avec la floraison de méthodes pratiques pour expliquer la comptabilité « italienne », qu'au XX^e siècle à divers moments. Cette approche didactique a eu, et conserve ses mérites.

Mais il s'agit surtout d'un modèle visant à *focaliser les comptes sur la mesure des faits sûrs*, à en *exclure la mesure de l'avenir, qui ne sera jamais sûre*. Cela peut être réalisé moyennant toute une série de règles permettant, de façon circonscrite, d'assurer toutefois le lien entre le passé et l'avenir : ce sont les dépréciations et les provisions, essentiellement, où se concentre le *seul* élément de subjectivité et de jugement sur les faits qui figurent dans les comptes. Cet élément prend donc toute son importance pour comprendre les dirigeants, leur posture, leur stratégie.

Il est très remarquable que ce modèle se soit accompagné d'une forme institutionnelle de normalisation spécifique. En effet, ces normes, qui sont donc destinées à l'élaboration de comptes pour de nombreux utilisateurs, sont essentiellement conçues à partir de leurs besoins. Toutes les parties prenantes sont donc à l'origine des normes : elles en débattent ensemble avant toute chose. Naturellement, l'intérêt général n'est réputé atteint qu'après leur soumission à de nombreux débats, sanctionnés par l'autorité publique. Mais les normes sont conçues bien davantage pour répondre à la demande que comme un outil règlementaire d'action sur les acteurs – sauf exceptions – ou comme un moyen de contrainte qu'il serait juste d'exercer sur les comportements, au nom d'une quelconque conception a priori, parti-pris qui serait d'emblée contraire à la notion de neutralité.

Tel est, au terme d'une histoire longue, le sens de l'histoire qui a conduit, par exemple, à la création de l'Autorité des normes comptables en France en 2010, qui franchit un pas dans la continuité du Conseil National de la Comptabilité. Si le modèle de l'ANC présente en apparence certains points communs avec ses homologues étrangers, il reste ancré dans le modèle continental dans toutes les dimensions indiquées plus haut.

Pourquoi ce « système », cette cohérence et cette sécurité ne sont-elles plus correctement appréhendées de nos jours ? Pourquoi ce qui était consensuel, évident et quasi-naturel, est-il remis en cause aujourd'hui – à vrai dire depuis quelques années seulement ?

2. Le développement de normes comptables internationales a comporté d'heureuses et malheureuses conséquences, qui restent encore à dépasser

La fin du siècle dernier a été marquée par la mondialisation des économies. L'adoption de normes internationales s'est donc imposée logiquement – pour les comptes consolidés des sociétés cotées – comme une nécessité et cette conviction n'a pas de raison de s'affaiblir. De ce point de vue, la décision européenne de 2002, consistant à adopter les normes IFRS, ne peut qu'être considérée comme un mouvement dans le bon sens.

Mais cette orientation doit aussi être examinée d'un autre point de vue, distinct, centré sur la nature des normes et leurs qualités et défauts à l'égard de l'économie et de la croissance.

² Plan stratégique de l'ANC 2010-2011 (<http://www.autoritecomptable.fr/>)

Une telle évaluation semble pleinement justifiée, après dix ans d'expérience.

Or, cette expérience est marquée en son cœur par une croissance sans précédent des activités financières, jusqu'aux épisodes de crise extrême constatés en 2008 et non encore pleinement résorbés. Cette crise a mis en lumière la façon dont les normes n'y ont pas résisté et ont même permis et amplifié le gonflement de la sphère financière, quelles qu'en soient les causes propres. Cela doit conduire l'analyse à ne pas uniquement examiner le principe de normes internationales, mais leur contenu et leur effet sur la stabilité financière et plus généralement sur l'économie.

Pour apprécier, dix ans plus tard, le chemin parcouru, il est utile de se souvenir des deux principales critiques adressées aux normes européennes existantes : leur inadéquation à la finance de marché et leur caractère non international.

A. Les normes comptables internationales contredisent fondamentalement le modèle dominant, conduisant à une situation très instable

Il est incontestable que les normes du modèle dominant européen continental ne répondaient pas aux besoins de la finance des années 1980 et 1990. Les marchés financiers, du moins sous la forme d'opérations ou de produits complexes, n'existaient pas encore. À la vérité, la plupart des opérations financières « modernes », même les plus complexes (qui se sont d'ailleurs développées plus tard) peuvent s'analyser comme des transactions simples, rendues excessivement – c'est le mot employé par le G20 – opaques par des artifices mathématiques et instrumentaux. Mais les créateurs de ces produits avaient besoin d'un outil comptable nouveau, pour éviter qu'ils soient mesurés et comptabilisés suivant les canons classiques qui auraient conduit à devoir observer notamment des règles de prudence, bien peu compatibles avec la recherche d'un profit toujours plus rapide.

Peu importe que les promoteurs d'une vision alternative de la comptabilité – l'IASB et le FASB³ – aient peut-être originellement – dans les années 1980/90 – voulu faire pièce à cette « financiarisation » et que leurs efforts aient été détournés. Il n'en reste pas moins que les changements techniques opérés ont eu pour résultat de favoriser un changement radical de paradigme épistémologique. Ce changement s'est évidemment effectué pour des causes largement distinctes des normes comptables, mais il n'aurait pu se réaliser sans le changement simultané qu'ont subi ces normes.

En résumé, il s'agissait de permettre dans les comptes la mesure instantanée d'opérations non réalisées, avec l'objectif de mettre en relief un risque, même non matérialisé. Il s'agit de l'antithèse de la prudence autrefois dominante : au lieu de n'enregistrer les transactions dans les comptes qu'au fur et à mesure de leur réalisation effective, il s'agit désormais, dans les IFRS, de tenter progressivement d'inclure dans les comptes la valorisation de l'avenir. Mesurer l'avenir, c'est être sûr de ne pas être exact; peut-être sincère, mais certainement pas juste.

Les comptes perdent leur raison d'être et leur vocation de « socle » pour tous les acteurs économiques. Reflétant l'incertitude, ils n'offrent plus de sécurité. Justes à l'instant où ils sont établis, ils cessent de l'être le lendemain, sous réserve de refaire toutes les évaluations. Les IFRS considèrent d'ailleurs que le compte de résultat n'est qu'une variation entre deux bilans. Et les bilans doivent se rapprocher de la valeur boursière – bien qu'elle intègre tant d'autres données – d'où l'inévitable volatilité des résultats qui perdent leur sens.

Il ne s'agissait pas là d'un changement fortuit mais au contraire d'une intention précise des auteurs des IFRS, qui ont en pleine conscience souhaité faire disparaître le principe de prudence de leurs propres règles, à rebours des enseignements des quelques cinq siècles précédents et sans s'appuyer sur aucune innovation ou démonstration scientifique. Il s'agissait d'un changement radical de conception donnant au marché, qui évalue tout de façon instantanée, une primauté sur l'entreprise dans la capacité à donner des éléments de mesure exacte de la performance de l'entreprise elle-même. Le fondement théorique parfois revendiqué est celui des auteurs libéraux, qui n'ont pourtant jamais conféré une prééminence si absolue au marché. Mais cette prééminence est bien au cœur d'une démarche qui vise à rapprocher le plus possible la valeur comptable et la valeur boursière. Vingt ans de recherches en ce domaine, pourtant largement vaines, n'ont pas encore convaincu leurs promoteurs de la nécessité d'abandonner cette quête illusoire.

Les conséquences de ce changement ont été inventoriées. Dans la crise de 2008 et surtout dans les années qui l'ont précédée, les normes IFRS ou les normes américaines, construites depuis la fin du XX^e siècle sur le même modèle, ont non seulement masqué la formation de la bulle financière – lorsque tous les indicateurs croissent en même temps, leur déconnexion de la réalité économique est indécélable – mais surtout précipité son éclatement et finalement amplifié le cycle dans des proportions telles que les autorités publiques européennes et américaines ont dû prendre les mesures d'urgence qui s'imposaient pour restaurer les conditions du retour à la confiance sur les marchés⁴.

Les normes, cinq ans après ces événements, n'ont toujours pas été changées, malgré les appels du G20 à en supprimer la « pro-cyclicité » et bien que des réformes aient eu lieu dans tous les autres domaines de la régulation financière. L'IASB évoque parfois la possibilité de changer des mots ici ou là, notamment dans son « cadre conceptuel », mais jamais sa conception fondamentale, au contraire réaffirmée récemment avec beaucoup de virulence.

Il ne fait pas de doute que les IFRS ont permis d'accoutumer les opérateurs européens à la réalité des marchés financiers. Il est toutefois très probable qu'il aurait été possible de travailler à partir de concepts élémentaires qui figuraient déjà dans les normes européennes. Après tout, la valeur de marché n'est autre que la valeur vénale du Code civil ; le recours à cette mesure, mieux comprise, aurait peut-être pu être limité aux opérations le justifiant réellement et non pour la mesure d'actifs détenus à long terme ; quand à la notion de « juste valeur », mal nommée, elle vise en fait les valeurs principalement

³ Financial Accounting Standards Board, normalisateur comptable des États-Unis

⁴ Plan stratégique de l'ANC 2010-2011

qui ne sont justement *pas* mesurées par le marché et pour lesquels n'est inscrite dans les comptes qu'une valeur calculée peu vérifiable.

Par ailleurs, la mesure instantanée évoquée ci-dessus ne concerne pas seulement les instruments financiers. Elle s'étend désormais à de nombreuses normes. En effet, de façon générale, les normes privilégient le bilan sur le compte de résultat à tel point qu'il faut, pour rendre compte à tout prix d'opérations non dénouées, utiliser des concepts construits à des fins comptables (sans lien avec le droit dont les IFRS s'affranchissent), notions abstraites qui imposent à leur tour d'effectuer des mesures qui nécessitent des valorisations de marché. Une part croissante des comptes des entreprises (non financières comme financières), sans doute plus de la moitié selon des études universitaires récentes, est désormais soumise à une volatilité artificielle, potentiellement trompeuse et par nature procyclique. La *complexité* extrême des normes qui en résulte, tant pour les producteurs que les utilisateurs de comptes, est aujourd'hui un des sujets de débat international.

B. Même si elles sont en bonne voie, les normes IFRS ne sont toujours pas les normes universelles attendues

L'autre critique des normes européennes était leur caractère national. Pourtant, dans le cadre de la construction européenne, les directives comptables existaient depuis 1978 : il existait donc bien une norme européenne. La critique résidait dans le nombre d'options demeurant dans ces directives. Mais ces directives comportaient et comportent toujours des principes fondamentaux, comme le principe de prudence, qui était la véritable cible de ses détracteurs. De surcroît, plus que jamais, l'accord se fait en Europe sur la supériorité des principes sur les règles détaillées qui ne sont pas viables, car elles ne prennent justement pas en compte les réalités. C'est pourquoi il est en vérité bien possible que ces options constituent le reflet inéluctable, et donc fort sage, des degrés de ressemblance et de différence entre les systèmes juridiques et les pratiques économiques locales, pas aussi unifiées qu'on le croit dans le détail. Des options précises pour des différences précises, n'est-ce pas une voie raisonnable pour constituer une norme européenne, n'est-ce pas ce qui est aujourd'hui désigné dans le jargon communautaire comme une « harmonisation minimale » ? N'est-ce pas ce que la Cour européenne des droits de l'homme, pourtant à l'avant-garde de l'harmonisation internationale du droit, appelle la « marge nationale d'appréciation » pour tenir compte de ces différences ? N'est-ce pas ainsi que l'Union européenne vient de procéder pour les fonds propres bancaires (CRD IV) ou les faillites bancaires, en autorisant des variations nationales ? Les normes comptables devaient-elles être d'emblée sujettes à harmonisation maximale ? Derrière un tel projet, ne voulait-on pas plutôt opérer un changement conceptuel radical ? Or, si les règles ne rendent pas compte des réalités économiques observées parce qu'elles imposent un modèle unique, améliore-t-on la comparabilité ? De tels textes sont-ils crédibles, peuvent-ils être appliqués ?

Le législateur européen a été fort sage. Il n'a imposé le recours aux normes IFRS que pour les sociétés cotées et pour leurs seuls comptes consolidés. Pour ces cas-là, pensait-on, pour ces grandes sociétés qui ont les moyens de gérer de grands

changements, l'harmonisation est envisageable. Ce choix reste valide et incontesté. Ce qui est en cause aujourd'hui, ce sont les réglages nécessaires de ces normes. Lorsqu'elles ont été adoptées, les normes n'étaient pas complètes. Au fur et à mesure des années, au lieu de se stabiliser, la production de normes s'est donc accélérée. Et aujourd'hui, outre les critiques évoquées ci-dessus, le mouvement qui a conduit à rapprocher les IFRS des normes américaines, sans se soucier de l'adaptation de ces règles aux besoins européens, est aussi vivement contesté.

De ce fait, la question du développement international de ces normes reste entière. De ce point de vue, il faut considérer trois éléments de fait. En premier lieu, le G20 demande, dans un certain nombre de domaines au moins, que l'IASB et le FASB (qui établit les normes américaines) s'entendent, afin de produire un jeu unique de normes mondiales. Mais cet objectif a dû être repoussé trois fois déjà par le G20, car il n'est pas atteint faute d'accord entre les deux organismes. En deuxième lieu, le Conseil ECOFIN comme le Parlement européen expriment très nettement la nécessité de ne pas poursuivre sur la voie de cette « convergence » si l'Europe n'y trouve pas intérêt, notamment si les États-Unis n'adoptent pas les IFRS comme ils semblent l'avoir provisoirement décidé. En troisième lieu, si les IFRS sont devenues la référence alternative aux normes américaines dans le monde, ce qui fait tout son succès – essentiellement comme alternative aux normes des États-Unis – elles ne sont pas adoptées par les autres pays non-européens du G5 – États-Unis, Japon – et la plupart des pays qui les adoptent n'adhèrent pas à la totalité des normes mais à certaines d'entre elles (Inde, Mexique, Canada, etc), *de jure* ou *de facto*, si bien qu'au total, malheureusement seul un tout petit nombre de pays adoptent les normes dans les mêmes termes que l'Europe.

C. La course aux normes comptables mondiales se développe en « tache d'huile » dans de nombreux domaines

Une des données sous-jacentes aux obstacles rencontrés dans l'internationalisation des IFRS tient au choix de les établir de façon radicalement indifférente aux contextes locaux, tant aux législations qu'aux « modèles économiques ». Ce choix rencontre des résistances parfois considérables, d'autant que le mode de production des IFRS laisse peu de place à la discussion, dans une approche qui consiste plus à décréter le bon modèle qu'à construire le modèle à partir des pratiques que les comptes doivent refléter. En effet, il existe indubitablement dans la démarche de l'IASB, qui est pourtant un organisme privé, une volonté d'utiliser les normes comme des outils destinés à imposer aux entreprises une façon de présenter leurs comptes selon certains principes peu définis mais destinés à lutter contre des abus rarement explicités. La référence est faite aux « besoins des investisseurs », alors qu'il est désormais établi que ceux-ci sont extraordinairement divers et, mis à part certains, n'expriment pas la prétendue demande à laquelle les normes sont supposées répondre parfois au contraire.

Pourtant, cette même approche, focalisée sur la réponse aux besoins des investisseurs, sert de référence dans deux domaines nouveaux où se développent des normes comptables internationales.

Le premier domaine est celui des données dites « non-financières » concernant l'entreprise. Un organisme, l'IIRC⁵, a commencé à mettre au point des normes définissant la façon d'homogénéiser les chiffres produits par les entreprises dans le domaine monétaire et les indicateurs qu'elles établissent pour répondre à des demandes légales ou sociétales dans les domaines très différents – la responsabilité sociale et environnementale des entreprises.

L'initiative est extrêmement pertinente. Il importera naturellement d'être vigilant à ne pas y observer les mêmes phénomènes, tant en matière de contenu que de mode de production des normes, que dans le cas des IFRS.

Par ailleurs, un autre ensemble de normes est en cours de développement depuis plus longtemps. Il s'agit des IPSAS⁶, pour le secteur public. De nouveau, ces normes sont d'un grand intérêt puisqu'elles sont établies à l'échelle internationale. Toutefois, elles ne sont encore appliquées intégralement – de plus, comme les IFRS quand l'Union européenne les a adoptées, elles ne forment pas un jeu complet – dans aucun pays ou organisation.

Surtout, elles ne sont pas établies à partir des besoins des États ou de leurs expériences – même s'ils ont mille ans d'histoire comptable à faire valoir. Elles ont été établies à partir des IFRS et selon des méthodes comparables. Certaines modifications importantes ont naturellement été incorporées, tant les IFRS, prévues pour des sociétés privées, ne sauraient être reproductibles à l'identique pour les États. Mais, la Cour des comptes a insisté publiquement à plusieurs reprises sur la nécessité d'une grande prudence à l'égard de normes qui pourraient ne pas correspondre aux besoins ou aux spécificités d'États comme la France ou d'autres pays d'Europe, et procéder d'une inspiration radicalement différente, plus financière, comme les IFRS.

Enfin, comme dans le cas de l'IASB, la gouvernance de ces organismes fait débat, aussi bien en termes de procédures que de composition, de représentativité des instances de l'organisme – également privé – qui produit les normes.

Il semble donc que, dans une crise où nos sociétés perdent de nombreux repères, la sphère financière ait trouvé une sorte de « balise », pendant à peine trois décennies, dans le recours à des normes construites sur le fondement d'une primauté systématique donnée au marché et divulguées par des acteurs internationaux partageant, plus ou moins, cette conviction.

Cela paraît d'autant plus surprenant que les événements récents ont mis en relief les failles de fonctionnement des marchés financiers sur une échelle – sans précédent –, comme par exemple pour la détermination des taux d'intérêts (LIBOR) qui sont justement décisifs pour les calculs en IFRS.

Pour l'avenir, d'un point de vue d'intérêt général, si des leçons doivent être tirées de la crise, des voies nouvelles peuvent donc être légitimement recherchées dans l'adaptation de ce modèle, appelé à être dépassé.

⁵ International Integrated Reporting Council

⁶ International Public Sector Accounting Standards Board

3. Pour l'avenir, il appartient aux autorités compétentes de redéfinir les besoins : neutralité, sécurité, stabilité dans le cadre d'un développement mondial maîtrisé

L'utilité de normes internationales est incontestable et, si le G20 ne rappelait pas cet objectif fréquemment, il faudrait le suggérer. Reste, au vu des expériences de la décennie écoulée, à mesurer comment atteindre l'objectif.

a. Il est d'abord impératif de ne pas offrir ces normes aux entreprises non exposées aux marchés financiers, puisque cette exposition est la raison d'être de ces normes. La complexité extrême des IFRS suffirait à le justifier. Aucun pays ne s'y trompe d'ailleurs : hormis quelques exceptions qui ont servi de preuve du bien-fondé de cette stratégie, aucun pays d'Europe n'a imposé les IFRS aux sociétés non cotées – soit, en nombre de sociétés, la très vaste majorité – autrement que sur une base volontaire, principalement pour celles qui se préparent à être cotées, ou sous une forme très dégradée.

C'est ainsi que, de façon générale, toutes les entreprises de tous les pays continuent d'ailleurs de satisfaire à leurs obligations juridiques à partir des normes nationales et non des normes IFRS, trop souvent changeantes et créatrices de volatilité. Aucune déclinaison des IFRS, même baptisée « pour PME », ne change la nature de ces normes mal adaptées aux petites et moyennes entreprises, dont les besoins sont locaux et ancrés dans les droits nationaux. Au demeurant, il serait peu crédible, et contraire à tous les objectifs de simplification, d'offrir ces normes aux PME, alors que les plus grands groupes mondiaux doivent eux-mêmes consacrer des moyens considérables à la compréhension et à l'adaptation aux IFRS et à leurs changements.

À ce titre par exemple, malgré la confusion induite par une récente annonce, le Royaume-Uni n'a pas adopté les normes IFRS pour les PME britanniques. Au contraire, au terme d'un débat très virulent dans ce pays pourtant culturellement plus proche des IFRS que d'autres, les normes ont seulement servi de point de départ. La norme qui en « dérive », pour reprendre le terme anglais exact, est une norme britannique *sui generis* qui, au surplus, ne changera que selon les souhaits britanniques et indépendamment de l'IASB.

b. Le contenu des normes et le degré de complexité des normes, évoqués plus haut, sont deux sujets de préoccupation dans tous les pays du monde qui appliquent les normes – soit, en plus de l'Union européenne, en Australie aussi bien qu'en Afrique du Sud. C'est pourquoi différents échanges doivent avoir lieu. L'IASB a ouvert un débat sur son « cadre conceptuel », dont il n'est pas sûr qu'il ait pour objet d'apporter les changements substantiels dans les domaines évoqués ci-dessus – sinon peut-être la réintégration du terme « prudence », mais sans qu'il soit établi que cela change les normes elles-mêmes. Par ailleurs, des questions ont été soulevées par la Commission européenne au printemps 2013 dans un Livre Vert sur l'investissement de long terme, qui conduit à s'interroger sur le besoin de normes comptables, prudentielles, réglementaires moins orientées vers le court terme et plus vers le long terme⁷.

Un point supplémentaire peut être mentionné : si l'Union européenne le demande depuis des années, elle n'a jamais

⁷ Réponse de l'ANC au livre vert

([http : http://www.autoritecomptable.fr/](http://www.autoritecomptable.fr/))

obtenu ni fait effectuer des tests satisfaisants de l'effet des normes sur l'économie. Tant l'IASB que l'Efrag (organisme privé européen qui conseille la Commission européenne) se refusent à dépasser la portée d'un exercice limité à vérifier la cohérence interne des normes. Des travaux ont finalement été lancés, dont il faut craindre qu'ils demandent beaucoup de temps avant d'aboutir, même si l'ANC contribue activement⁸.

c. S'agissant du développement mondial des IFRS, les questions de gouvernance continueront d'être sur le devant de la scène. Il sera indispensable de retrouver un équilibre entre les financeurs, selon qu'ils appliquent ou non les normes. L'équilibre devra aussi être trouvé entre la priorité donnée par l'IASB à ses « prospects » par rapport à ses anciens clients, dont l'Europe est de loin le premier.

C'est pour prendre ces questions en considération que la Commissaire européen Michel Barnier a décidé en mars 2013 de poser la question d'une nécessaire meilleure organisation institutionnelle en Europe pour défendre les intérêts de l'Union.

d. En matière de comptabilité du secteur public, il importe de bien définir les besoins. Ceux-ci n'ont rien à voir avec telle ou telle norme : il s'agit de partir de l'existence de deux comptabilités dans le secteur public.

La première, depuis mille ans ou même l'Antiquité, est celle du Trésor dont on mesure essentiellement les mouvements de caisse, les dépenses et les recettes. C'est toujours en 2013 sur ces bases que les Parlements de tous les pays votent les budgets. La seconde comptabilité est celle qui, dérivée de la comptabilité nationale, sert de mesure au respect des obligations du Traité européen. Par conséquent, l'ajout d'une troisième comptabilité dite « d'engagement » doit avoir un sens très précisément défini en plus de ces deux autres comptabilités fondamentales, qui ne sont pas vouées à disparaître et dont l'importance juridique et pratique est majeure.

La comptabilité d'engagement peut servir à une meilleure connaissance et gestion du patrimoine des organismes publics, voire à améliorer la conduite de certaines politiques publiques et sans aucun doute peut-elle développer une meilleure appréhension des enjeux économiques dans la sphère publique. C'est le travail qui a été construit progressivement en France grâce à la LOLF en une dizaine d'années.

A l'échelle européenne, il est donc évident que les projets actuels de développement d'une comptabilité d'engagement, fortement soutenus par la France, doivent être conduits avec le bénéfice de l'expérience des IFRS et le souci d'en tirer les leçons. Aussi, la perspective de construire des normes européennes déjà baptisées « EPSAS » doit-elle être fondée sur l'expérience acquise, ne pas être précipitée et s'appuyer plutôt sur l'expérience des fonctionnaires que l'acquisition « sur étagère » de solutions toutes faites.

* * *

L'histoire ne s'écrit pas toute seule. Après une longue maturation, qui a accompagné toute la révolution industrielle, un modèle dominant et consensuel s'est établi. Il a conduit – après

les années de forte croissance et de spéculation qui ont abouti à la crise de 1929 – à plus de soixante ans de stabilité financière.

Mais aujourd'hui, la financiarisation est indubitablement ancrée beaucoup plus profondément dans nos économies, où elle a récemment généré une répétition de crises persistantes. L'idée que cette évolution serait inéluctable, voire qu'elle refléterait « le sens de l'histoire » illustre justement la nature de cet état d'esprit. C'est l'idée que « la terre est plate », que « l'histoire est finie » et que « les arbres montent au ciel ». C'était l'esprit du temps – il y a vingt ans. Depuis, le temps a passé, chargé d'enseignements économiques, géopolitiques et culturels. L'histoire n'a pas été dans le sens prévu : la bulle financière a éclaté et il serait préférable de ne pas la reconstituer.

Parmi les leçons de la crise, il y a sans doute la nécessité de s'exprimer lorsqu'il est encore temps d'agir. Il n'est pas question de revenir sur l'adoption des IFRS en Europe, au nom de la stabilité des cadres normatifs et des progrès qui ont pu être effectués avec ces normes. Mais il s'impose de concentrer son développement sur les grandes entreprises. Cela conduit à conserver deux référentiels – national et international – pour servir des besoins différents et surtout d'en piloter les différences pour s'assurer de leur pertinence à tout moment. C'est le prix pour garantir au mieux la sécurité, la simplicité et la stabilité des normes pour toutes les entreprises en France, en Europe et dans le monde. Sous des formes diverses en effet, tous parviennent à la même conclusion, dans tous les pays de la planète.

Cette perspective illustre une différence importante entre l'IASB – normalisateur international qui professe de ne pas prendre en compte les contraintes juridiques, au nom d'une vérité qui conviendrait à tous les pays de la planète, et qui se trouve être l'idéal du « marché efficient » – et les normalisateurs nationaux qui ont au contraire pour mission de produire des règles simples, stables et consensuelles pour refléter les activités économiques telles qu'elles sont pratiquées et non telles que certains voudraient qu'elles soient opérées, pour des raisons conceptuelles.

En effet, les comptes ont pour fonction de révéler l'activité des entreprises et non de la réguler : pour viser la plus grande neutralité possible, les normalisateurs ne doivent pas se comporter en régulateurs – d'autres en ont reçu la mission.

Par ailleurs, l'IASB s'est créée dans le rejet absolu des normalisateurs nationaux. L'ANC se félicite d'avoir réussi à renouer les liens entre un normalisateur international radicalement attaché à son indépendance et ses homologues nationaux, dont l'expérience lui est en pratique indispensable. À terme, sur les bases d'un système décentralisé, la convergence des référentiels nationaux et international pourra peut-être s'opérer à la lumière de considérations pratiques et des réalités économiques, et la période actuelle de transition déboucher sur une plus grande harmonie entre les référentiels.

Au total, s'il existe un sens de l'histoire, le temps semble venu de cesser de projeter des idées théoriques manifestement dépassées sur la comptabilité, qui gagnerait à redevenir l'outil plus modeste et toujours moderne qu'elle n'aurait jamais dû cesser d'être, pour servir de repère crédible aux décisions économiques et favoriser le retour de la confiance, de la croissance et de l'emploi. ■

⁸ Livre de propositions pour des évaluations des normes comptables (<http://www.autoritecomptable.fr/>)



Jean-Paul MILOT

Conseiller du Président du Conseil de normalisation des comptes publics

La nature et l'origine de l'information financière sur les finances publiques

La crise a posé de manière très directe le problème de l'information sur l'état des finances publiques de nombreux pays. Les interrogations sur la qualité et l'exhaustivité de cette information, et les inévitables contestations qu'elles provoquent, mettent en cause deux problématiques assez différentes qui doivent être distinguées car elles appellent des réponses différentes.

D'une part elles conduisent à s'interroger sur la pertinence de l'information disponible sur les finances publiques et sa capacité à éclairer les débats sur les politiques budgétaires et fiscales, d'autre part elles posent la question de sa fiabilité. L'interrogation sur la pertinence porte sur la nature des données fournies, la question de la fiabilité est liée à celle des caractéristiques techniques des systèmes d'information possibles ou existants. Mais avant d'examiner ces points il faut traiter la question préalable de la définition même des finances publiques.

Le périmètre des finances publiques

L'information sur le secteur public est généralement fournie par la comptabilité publique. Cette constatation soulève deux questions préalables. Qu'est-ce que le secteur public ? Qu'est-ce que la comptabilité publique ?

La réponse à la première question commence à faire l'objet d'un certain consensus au niveau international. La réponse à la seconde question dépend largement des situations nationales. Mais au-delà de différences qui peuvent être très profondes, il existe une constante, héritage de l'histoire, qui repose sur un lien entre comptabilité publique et nécessité de rendre compte de l'usage des deniers publics. Cependant cette approche reste insuffisante. En effet il existe des situations dans lesquelles les finances publiques peuvent être affectées sans que les circuits traditionnels de la comptabilité publique soient impliqués, en particulier dans les cas où des missions de service public ont été confiées à des entités de droit privé. Les débats sur la définition du périmètre du secteur public et les problèmes pratiques qui en découlent montrent que la comptabilité publique ne peut donc plus être considérée comme l'unique système d'information sur les finances publiques, même si elle reste un élément déterminant de cette question. Il faut donc commencer par s'interroger sur le périmètre du secteur public

et examiner ensuite comment il peut être couvert par différents systèmes d'information.

Le périmètre du secteur public

La définition du concept de secteur public est nécessaire à l'élaboration d'une information pertinente sur les finances publiques. En pratique ces dernières ne peuvent en effet être définies autrement que par référence aux finances d'un ensemble d'entités partageant des caractéristiques communes d'un point de vue financier. C'est la définition de ces caractéristiques et la vérification qu'une entité les possède qui permet de décider si elle appartient ou non à l'ensemble secteur public. Longtemps ces caractéristiques ont été déterminées par le statut juridique, dès lors qu'il existait des entités de droit public et des entités de droit privé. Cependant cette distinction est rapidement apparue comme insuffisante. D'une part, certaines entités de droit public agissent comme des entreprises privées ou du moins se soumettent aux mêmes règles et contraintes que ces dernières. D'autre part, les pouvoirs publics ont créé ou utilisé des entités privées pour exercer certaines missions de service public ou exécuter des politiques publiques, dans des conditions analogues ou comparables à celles que connaissent les entités publiques.

Il convient donc de préciser au préalable ce qui doit être pris en considération pour décider d'inclure ou non une entité dans le secteur public. Deux voies différentes peuvent être suivies.

On peut avoir une approche fondée sur la définition de l'activité des entités dites « publiques » et sur l'analyse des conditions d'exercice de cette activité. On peut aussi partir d'un critère central - l'existence d'une entité dépositaire de droits et d'obligations liés à la souveraineté, et considérer que le secteur public est constitué de ce type d'entité et de toutes celles qui lui sont organiquement liées.

Ces deux approches nécessitent, pour être opérationnelles, des précisions supplémentaires. Il restera ensuite à voir dans quelle mesure elles aboutissent au même résultat ou à des résultats proches. On va examiner leur déclinaison dans les deux systèmes « comptables » internationaux qui se proposent de fournir une information économique et financière sur le secteur public : la comptabilité nationale telle qu'elle est définie dans ses manuels officiels¹ (SCN 93 et SEC 95 qui seront remplacés à terme par le SCN 2008 et le SEC 2010) et la comptabilité d'exercice appliquée au secteur public telle qu'elle est décrite par les normes IPSAS élaborées par l'IPSASB.

La définition donnée par la comptabilité nationale a une importance particulière car il existe un large consensus international pour s'y référer dans l'expression de recommandations officielles qui peuvent avoir un caractère fortement contraignant, comme dans le cas européen.

Le SEC 95 indique au § 2.68 : « Le secteur des administrations publiques comprend toutes les unités institutionnelles qui sont des autres producteurs non marchands² dont la production est destinée à la consommation individuelle et collective et dont la majeure partie des ressources provient de contributions obligatoires versées par des unités appartenant aux autres secteurs et/ou toutes les unités institutionnelles dont l'activité principale consiste à effectuer des opérations de redistribution du revenu et de la richesse nationale ».

Le SEC 2010 (à la suite du SCN 2008) présente une approche différente. Le § 20.05 définit le secteur APU comme regroupant toutes les unités d'administrations publiques et tous les organismes sans but lucratif qui se trouvent sous le contrôle d'unités d'administration publique. Il inclut également d'autres producteurs non marchands (certaines unités financières publiques opérant pour le compte d'unités de l'administration, décrites au § 20.33, par exemple). Le § 20.06 indique que les administrations publiques sont des entités juridiques, instituées par décision politique, qui exercent un pouvoir législatif, judiciaire ou exécutif sur d'autres unités institutionnelles dans un espace donné. Leurs fonctions principales est de fournir à la collectivité et aux ménages des biens et services sur une base non marchande et de redistribuer le revenu et la richesse. Le § 20.18 précise que le contrôle d'une entité est la possibilité de déterminer la politique générale ou le programme de cette entité.

¹ Le SCN 93 (système de comptabilité nationale, SNA en anglais est le manuel adopté par l'ONU en 1993, le SEC 95 (système européen de comptes, ESA en anglais) est la version européenne du SCN, il a été rendu obligatoire en Europe par un règlement européen. Le SCN et le SEC ont été révisés récemment, la nouvelle version du SCN a été adoptée en 2008, celle du SEC en 2010 et ne sera applicable qu'en 2014.

² Un autre producteur non marchand est une UAE (unité d'activité économique) locale ou une UI (unité institutionnelle) dont la majeure partie de la production est cédée gratuitement ou à des prix économiquement non significatifs (§ 3.26)

Le SEC 2010 introduit ainsi la notion de contrôle pour définir le secteur des APU. Le raisonnement part de la constatation de l'existence d'un État et consiste ensuite à regrouper toutes les entités non marchandes « contrôlées » par l'État ou dépendant de celui-ci. En pratique cette nouvelle approche ne devrait pas conduire à des modifications importantes (voire à ne rien changer) du contenu du secteur défini par les règles du SEC 95. Elle présente l'intérêt de proposer un critère simple (au moins en théorie) pour décider quelles entités privées sans but lucratif doivent être classées dans le secteur public. Mais, si cette notion de contrôle évoque celle qui est retenue par la comptabilité d'exercice³ comme critère de comptabilisation, rien, à ce stade, ne permet de dire que ces deux notions sont (ou devraient être) identiques.

Les IPSAS ne donnent pas de définition du secteur public. La démarche étant fondée sur une transposition, éventuellement complétée, des normes IAS/IFRS, ces normes décrivent le traitement comptable d'opérations et non celui des entités qui effectuent ces opérations. Si ces opérations sont analogues à celles pratiquées par les entreprises, les IPSAS reprennent les IAS/IFRS en procédant aux adaptations nécessaires ; si ces opérations ne correspondent pas à des opérations pratiquées par les entreprises, les IPSAS sont censées définir des traitements spécifiques. Le périmètre des IPSAS serait donc, en principe, celui des entités qui effectuent ces opérations et auxquelles ces spécificités sont reconnues.

Cependant les IPSAS définissent un périmètre lorsqu'il s'agit d'établir des comptes consolidés. Elles reprennent pour cela la notion de contrôle figurant dans les normes IAS/IFRS correspondantes, sans relever de spécificités particulières pour le secteur public. On pourrait ainsi comparer ce que donnerait la définition de ce périmètre en considérant des comptes consolidés de l'État, que l'on peut considérer comme l'entité consolidante privilégiée.

Un tel exercice est en fait assez difficile car il suppose d'interpréter la situation de dispositifs institutionnels complexes avec des concepts de contrôle élaborés pour traiter le cas de groupes privés. Il existe une notion d'indépendance « politique » dans le secteur public qui ne se retrouve pas dans le secteur privé. Pour ce dernier le cas général est représenté par la détention de la majorité des droits de vote, or il ne s'agit que d'une des modalités possibles d'existence du contrôle, les autres cas étant plus difficiles à formaliser. L'application au secteur public nécessiterait de mieux définir ces autres cas, en tenant compte notamment des situations d'indépendance plus ou moins relative de certaines entités.

Un examen rapide permet cependant de penser que l'application directe de la norme sur le périmètre de consolidation pour déterminer le périmètre du secteur public conduirait à des résultats différents de ceux qui résultent de l'application des dispositions du SCN ou du SEC. Elle aurait notamment pour conséquences d'y inclure les entreprises et institutions finan-

³ Dans la suite de ce document on considérera que les termes comptabilité d'exercice, comptabilité générale, comptabilité en droits constatés et comptabilité patrimoniale sont synonymes. Ils correspondent au modèle fondé sur la constatation des droits et obligations, « accrual accounting », développé à l'origine pour la comptabilité d'entreprise.

cières publiques marchandes et peut-être d'exclure certaines entités privées pour lesquelles la notion de contrôle est difficile à établir directement. Elle laisserait sans réponse directe la question de la nature des relations entre l'État, la sécurité sociale et les collectivités territoriales.

L'observation des débats sur les finances publiques montre que les principaux enjeux financiers du secteur sont concentrés sur la dette (financière) et le déficit. Mais la situation des finances publiques ne peut être résumée par ces deux indicateurs, même s'ils sont très importants. Des données sur les moyens d'action à la disposition des pouvoirs publics (moyens de production classiques, patrimoine matériel et immatériel mais aussi droit de lever l'impôt, droit de disposer du domaine public etc. ainsi que sur les engagements à assurer les services publics ou à assurer l'accès aux biens publics) sont sans doute également nécessaires. Cette approche conforte a priori l'idée d'établir un bilan ; elle en marque aussi les limites, dès lors que certains de ces éléments ne pourraient être intégrés dans un tel bilan. Du point de vue de la définition du périmètre les débats montrent qu'il faut y inclure l'ensemble des entités porteuses, directement ou par délégations, des droits et obligations liés aux missions de service public. On peut considérer que le contenu actuel du secteur des APU couvre assez bien cet ensemble.

La comptabilité publique

La définition de la comptabilité publique renvoie en général à des dispositifs de tenue et de contrôle des comptes plutôt qu'à des spécificités normatives en matière de comptabilisation ou d'évaluation. La comptabilité publique a longtemps été, et reste souvent, une comptabilité de caisse. Cette caractéristique ne découle pas seulement d'un supposé retard de cette comptabilité, elle s'explique largement par les liens étroits qui unissent comptabilité publique et budget des organismes publics.

Dans la plupart des entités publiques le budget joue un rôle majeur, non seulement comme acte de gestion mais avant tout comme acte d'autorisation d'engager ou d'effectuer des dépenses et de prélever des recettes. L'autorisation d'engager est souvent encadrée, pour des raisons d'efficacité pratique, par l'instauration de plafonds de dépenses. Ce rôle nécessite de contrôler l'usage des autorisations, au besoin en bloquant le paiement des dépenses qui excèdent le plafond, et d'en rendre compte. La comptabilité publique a donc été d'abord l'instrument permettant de suivre et de contrôler l'exécution du budget et de présenter les résultats de cette exécution.

Le lien avec la comptabilité de caisse résulte donc plus des nécessités de construire des budgets exécutables et contrôlables que de choix conceptuels. L'apport des dispositifs informatiques a sans doute permis, assez récemment, d'ouvrir la gamme des choix en permettant un contrôle rigoureux des flux de caisse tout en délivrant des informations sur une base d'exercice. Ces informations peuvent être utilisées pour des objectifs de gestion (calculer des coûts par exemple) ou être introduites dans la construction budgétaire elle-même. Il reste que l'omnipotence des outils informatiques n'est vraie qu'en théorie, des considérations de coûts et de fiabilité conduisent à encore privilégier des constructions budgétaires fondées, au moins en grande partie, sur des flux faciles à tracer et à contrôler.

La présentation et l'interprétation des informations sur les finances publiques

Le solde budgétaire

Le solde budgétaire, pour les budgets de caisse pure ou de caisse modifiée, a été longtemps assimilé au déficit public. Il reste toujours un élément important pour la connaissance des finances publiques. Mais, dans la mesure où le périmètre des finances comporte un vaste ensemble d'entités, utilisant parfois des systèmes budgétaires et comptables différents, la notion de solde budgétaire ne renvoie plus qu'à des soldes d'entités particulières et l'addition directe de ces soldes reste le plus souvent impossible.

Toutefois le solde du budget de l'État garde une importance particulière. Son interprétation dépend naturellement des principes utilisés pour la construction du budget. On rencontre deux catégories d'approche de cette notion. La première renvoie à un solde de trésorerie pure, la seconde présente des aménagements permettant de limiter certains inconvénients de l'approche en caisse pure.

Dans un budget de caisse pure les recettes correspondent exactement aux encaissements de l'exercice et les dépenses aux décaissements. La construction budgétaire consiste donc à prévoir les recettes qui seront encaissées, indépendamment des dates des faits générateurs de ces recettes qui peuvent être intervenus au cours de nombreux exercices antérieurs. Pour les dépenses il s'agit en général de fixer un plafond aux décaissements autorisés, là aussi indépendamment des dates des faits générateurs de ces dépenses. La différence entre les encaissements et les décaissements permet de passer de la situation de trésorerie à l'ouverture à la situation à la clôture.

Les flux d'encaissements et de décaissements peuvent être analysés par grandes catégories pour faire apparaître plusieurs niveaux de solde comme, par exemple, dans le modèle des tableaux de flux de trésorerie. Ce dernier distingue des soldes intermédiaires par nature de flux : flux de trésorerie liés à l'activité « courante », à l'investissement et au financement.

Le problème de l'interprétation de tels soldes est double. D'une part il porte sur la notion même de trésorerie, qui peut être plus ou moins large, et d'autre part il tient à la pertinence de la distinction entre les dépenses d'activités courantes, les dépenses d'investissement et le financement.

Dans cette approche, le solde des activités de financement est égal à l'endettement financier effectif résultant des besoins de trésorerie de l'exercice engendrés par les activités courantes et l'investissement, ou, dans le cas où les recettes de ces activités excèdent les dépenses correspondantes, l'utilisation de cet excédent. Les activités courantes et les activités d'investissement sont parfois regroupées sous le terme d'opérations budgétaires⁴. Le solde budgétaire est alors le solde de ces opérations.

⁴ Certaines opérations de prêts peuvent aussi être classées en opérations budgétaires. Par ailleurs cette distinction n'est pas toujours très claire et repose sur des conventions qui ne sont pas complètement explicitées. Par exemple les primes et décotes sur emprunts sont, aux termes de la loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2001 (LOLF), des opérations de trésorerie, alors que les différences d'indexation portant sur le capital des obligations indexées sont traitées en opérations budgétaires. En comptabilité d'exercice ces deux éléments sont considérés comme des charges financières. L'interprétation du solde budgétaire ne peut ainsi reposer sur les techniques d'analyse comptable classiques.

Cette approche en caisse pure a le mérite de la simplicité et de la clarté, elle présente cependant de sérieuses limites liées à l'ignorance de tout ce qui n'a pas été réglé au cours de l'exercice mais qui le sera nécessairement au cours des exercices suivants. Il s'agit donc d'une vision limitée de l'endettement. Cette limite recouvre en fait deux catégories différentes de phénomènes.

Certains flux de paiements peuvent être intervenus au moment de la clôture sans être inscrits dans les centralisations comptables pour des questions liés aux performances limitées des systèmes d'information. Par extension, on peut assimiler à ces cas les paiements qui vont intervenir dans les jours qui suivent la date de clôture et qui sont relatifs à des opérations de paiement initiées dans l'exercice. Pour améliorer la vision de la situation il est possible de décaler de quelques jours, voire de quelques semaines, la clôture de la période au cours de laquelle les flux seront rattachés à l'exécution du budget. Cette approche, dite de caisse modifiée, inclut alors une période complémentaire permettant d'opérer un meilleur rattachement des recettes et des dépenses à l'exercice.

Mais d'autres flux d'encaissement ou de décaissement engendrés par des opérations intervenues au cours de l'exercice n'interviendront qu'au cours d'exercices ultérieurs parfois forts éloignés. La technique de la période complémentaire ne permet pas de les prendre en compte. Il est cependant possible de tenir compte, partiellement, de ces situations en introduisant d'autres exceptions à la règle de la caisse pure. Certaines dépenses peuvent ainsi par exemple être étalées sur plusieurs exercices pour donner une image plus exacte de l'exécution des différents budgets. C'est le cas des dépenses liées à l'indexation en capital de certains emprunts. La dépense effective n'interviendra qu'au moment du remboursement mais pour éviter de différer la prise en compte de ces dépenses elles sont parfois étalées budgétairement (en prévision) sur la durée des emprunts. Il s'agit alors de l'importation en comptabilité de caisse de techniques de comptabilité d'exercice (dotations aux provisions).

L'interprétation du solde budgétaire dépend donc de la définition précise des opérations budgétaires et des opérations de trésorerie et des écarts autorisés à la base de caisse. Les conséquences des écarts à la base de caisse sont difficiles à apprécier. En principe le périmètre budgétaire et les principes de rattachement étant supposés constants ces éléments ne font pas obstacle aux comparaisons temporelles. Par ailleurs le niveau du solde peut être rapporté à l'endettement mesuré par une approche bilancielle, même partielle. Mais la complexité de la clé de passage entraîne des difficultés de compréhension, voire des doutes sur la lisibilité des résultats. Ces analyses doivent donc être spécifiques. Elles portent principalement sur la comparaison entre budget(s) voté(s) et exécution et, à périmètre constant, entre soldes successifs.

L'encadré 1 présente ces différentes notions appliquées au budget de l'État en France pour l'année 2011

Encadré 1 États financiers budgétaires relatifs à la base de caisse

Exécution budgétaire 2011 (milliards d'€) source : loi portant règlement des comptes du 31 juillet 2012

	Dépenses	Recettes	Soldes
Budget général	291,2	201,1	-90,1
Budget annexe	2,2	2,2	
Comptes spéciaux (hors FMI)	157,6	157,0	-0,6
Solde			-90,7

Tableau de financement 2011 (TF) (milliards d'€) source : loi portant règlement des comptes du 31 juillet 2012

	Gestion 2011
Amortissement de dettes	95,5
Impact en trésorerie de la gestion 2011	93,1
Total du besoin de financement	188,6
Emissions de dettes	174,0
Variation des dépôts des correspondants	12,4
Autres ressources de trésorerie	6,1
Variation du solde du compte du trésor	-3,9
Total des ressources de financement	188,6

Le tableau de financement et le tableau des flux de trésorerie sont établis, en principe, sur une base de caisse « pure ». Cependant les concepts utilisés dans ces deux tableaux ne sont pas identiques et certains éléments, comme par exemple les primes et décotes, peuvent être comptabilisés à des périodes différentes. En fait seul le TFF est en trésorerie pure, le TF est construit pour permettre une comparaison entre la prévision et l'exécution et comporte de ce fait des éléments intégrés dans la prévision qui ne sont pas en caisse pure.

L'interprétation des informations fournies par la comptabilité d'exercice

L'application de la comptabilité d'exercice aux entités publiques soulève des questions différentes suivant la nature de ces entités et leur plus ou moins grande proximité avec les entreprises. En effet la comptabilité d'exercice a d'abord été développée pour les entreprises. Bien que les objectifs assignés à cette comptabilité soient nombreux et variés, on peut les résumer grossièrement en disant qu'il s'agit de mesurer la richesse d'une entreprise et les variations de cette richesse au cours d'un exercice, les différences entre les modèles de comptabilité d'exercice étant des différences relatives à la définition et à la mesure de cette richesse.

Ce point de départ permet de comprendre l'importance et la robustesse du tronc commun entre les différents modèles : il existe des éléments dont personne ne doute qu'ils font partie de la richesse d'une entreprise. Les différentes approches de la comptabilité d'exercice se retrouvent toutes sur ces points. Mais il existe également des éléments plus problématiques qui, dans certains cas ou dans certaines circonstances, peuvent devenir décisifs (certains éléments incorporels par exemple). Ces éléments ne sont généralement pris en compte que de manière détournée, indirecte ou partielle, en raison des difficultés conceptuelles et techniques que soulève leur comptabilisation. On considère cependant que cela n'affecte que marginalement (sauf cas exceptionnel) la capacité du système à remplir ses objectifs.

Tableau des flux de trésorerie 2011 (TFT) (millions d'€) source : compte général de l'État 2011 (annexé à la loi de règlement)

TABLEAU DES FLUX DE TRÉSORERIE

	2011	2010 retraité	2009 retraité
ENCAISSEMENTS	444 069	421 994	433 363
Ventes de produits et prestations de service encaissées	793	1 158	1 602
Autres recettes de fonctionnement	5 112	5 555	3 915
Impôts et taxes encaissés	330 698	333 622	316 959
Autres recettes régaliennes	5 646	5 458	5 962
Recettes d'intervention	2 162	2 932	3 660
Intérêts et dividendes reçus	12 272	12 428	10 533
Autres encaissements	87 385	60 842	90 732
DÉCAISSEMENTS	520 052	515 418	542 569
Dépenses de personnel	120 866	121 103	123 726
Achats et prestations externes payés	20 332	18 711	18 848
Remboursements et restitutions sur impôts et taxes	65 941	65 846	84 871
Autres dépenses de fonctionnement	3 423	831	2 975
Subventions pour charges de service public versées	24 787	23 598	19 711
Dépenses d'intervention	146 218	177 272	145 868
Versements résultant de la mise en jeu de la garantie de l'État	601	92	108
Intérêts payés	45 550	41 574	41 573
Autres décaissements	92 334	66 392	104 890
FLUX DE TRÉSORERIE NETS LIÉS À L'ACTIVITÉ (I)	- 75 983	- 93 424	- 109 207
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS D'INVESTISSEMENT			
ACQUISITIONS D'IMMOBILISATIONS	30 303	28 752	35 170
Immobilisations corporelles et incorporelles	10 466	10 814	15 858
Immobilisations financières	19 837	17 937	19 312
CESSIONS D'IMMOBILISATIONS	17 225	13 479	10 447
Immobilisations corporelles et incorporelles	638	471	477
Immobilisations financières	16 588	13 007	9 970
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS D'INVESTISSEMENT (II)	- 13 077	- 15 273	- 24 723
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS DE FINANCEMENT			
ÉMISSIONS D'EMPRUNTS	201 307	192 599	259 848
OAT	128 065	134 934	107 343
BTAN	82 584	84 647	76 666
Solde des BTF	- 9 342	- 26 982	75 839
REMBOURSEMENTS DES EMPRUNTS (hors BTF)	120 549	110 743	125 686
Dettes négociables	119 966	106 610	124 079
OAT	58 454	34 342	65 354
BTAN	61 513	72 267	58 724
Dettes non négociables	583	4 134	1 588
FLUX LIÉS AUX INSTRUMENTS FINANCIERS À TERME	- 95	- 244	256
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS DE FINANCEMENT (III)	80 663	81 612	134 438
Flux de trésorerie nets non ventilés (IV)	- 1 912	319	- 164
VARIATION DE TRÉSORERIE (V = I + II + III + IV = VII - VI)	- 10 309	- 26 766	345
TRÉSORERIE EN DÉBUT DE PÉRIODE (VI)	- 47 546	- 20 780	- 21 125
TRÉSORERIE EN FIN DE PÉRIODE (VII)	- 57 855	- 47 546	- 20 780

La transposition de cette comptabilité au secteur public pose donc la question de la définition de la richesse (économique) du secteur public. Il existe évidemment des points communs avec le secteur privé. Ces points communs correspondent d'ailleurs aux éléments qui ne posent pas de difficulté particulière (du moins à ce stade d'identification) à la comptabilité d'entreprise. Il s'agit généralement d'actifs corporels (terrains, immeubles, matériels, etc.) ou d'actifs financiers, ainsi que certains actifs incorporels « classiques » comme les brevets. Pour tous ces éléments le recours aux normes issues de la comptabilité d'entreprise s'impose naturellement, dès lors que les adaptations nécessaires sont effectuées⁵.

La question est donc de savoir si, lorsqu'on a comptabilisé ces éléments « standards », on obtient un bilan fournissant une image « fidèle » de la situation financière d'un organisme public. La réponse dépend largement des caractéristiques de l'organisme. Il existe des organismes publics dont le périmètre et la mission sont bien délimités, qui sont dotés à leur création des actifs nécessaires à l'exercice de cette mission et pour lesquels le type d'engagement ou la limite des responsabilités possibles sont assez bien définis.

Dans ce cas, et toujours sous réserve d'adaptations nécessaires au caractère généralement non marchand de l'activité, la transposition de normes applicables aux entreprises ne présente pas de difficulté de principe. La description de la situation par la comptabilité aura globalement les mêmes qualités et les mêmes limites que dans le cas des entreprises. La difficulté inhérente au caractère non marchand de l'activité est concentrée plus sur les questions d'évaluation (par définition on ignore ce que « vaut » l'activité) et affecte peu le recensement des actifs et passifs (mais rend l'évaluation des actifs encore plus conventionnelle).

En revanche, lorsque les spécificités des organismes publics sont fortes par rapport aux éléments comptabilisés dans les entreprises et que leur montant paraît constituer l'essentiel de la situation financière, la transposition et la simple adaptation des normes applicables aux entreprises ne suffit plus. Il faut les compléter par des normes spécifiques qui permettent de fournir une image plus complète et, surtout, cohérente. Cela signifie que les compléments sur les éléments spécifiques doivent être élaborés en suivant une logique comparable à celle qui définit les actifs et passifs « standards », c'est-à-dire permettant de comptabilisation de droits et d'obligations spécifiques ayant la même consistance financière (le même degré de certitude et d'engagement) que ces actifs et passifs standards.

En particulier pour ce qui concerne les passifs liés aux obligations de service public⁶, c'est à dire la fourniture de prestations

en espèce ou en nature, une bonne compréhension, et donc une bonne utilisation, de l'information produite suppose que la norme spécifique pour comptabiliser ces passifs soit cohérente (dans la définition comme dans l'évaluation) avec la norme applicable aux autres passifs. Cette question est centrale, en particulier pour l'État et la sécurité sociale.

On peut poser en principe que tous les engagements plus « certains » ou au moins aussi « certains » que ceux qui sont comptabilisés en passifs non spécifiques (essentiellement les dettes financières et les dettes d'exploitation) doivent être inscrits dans le bilan.

En revanche les « engagements » spécifiques qui peuvent être remis en question par l'organisme lui-même, de manière unilatérale, y compris pour les bénéficiaires déjà reconnus, ne doivent pas être repris en passif. Les normes applicables aux entreprises traitent le cas dans lequel la réalisation d'événements futurs, qui ne sont pas sous le contrôle de l'entité, peuvent remettre en cause l'obligation. Elles indiquent qu'il s'agit alors de passif conditionnel devant figurer dans l'annexe. Elles n'évoquent pas le cas dans lequel les événements sont sous le contrôle de l'entité mais on peut en déduire, par continuité, que ce type d'engagement ne correspond même pas à la définition d'un passif conditionnel.

Si la question des passifs spécifiques peut être traitée, en théorie, de manière cohérente avec le traitement des autres passifs, la question des actifs spécifiques représentatifs de la souveraineté reste probablement insoluble, au moins pour la partie prépondérante constituée par le droit de lever l'impôt ou de percevoir des cotisations obligatoires. Or les obligations comptabilisées au passif seront réglées majoritairement par des prélèvements futurs, spécialement les obligations à longue portée.

La question de savoir si l'existence d'un droit sur ces ressources futures permet de comptabiliser un actif correspondant reste ouverte en théorie. Deux arguments s'y opposent avec force et emportent la décision en pratique. Le premier est que ce droit porte sur des assiettes qui n'existent pas au moment de la clôture des comptes. Il n'est de plus pas certain que ce droit de prélever sera reconduit au moment où les bases taxables existeront, au moins sous sa forme et pour son montant actuel. D'un point de vue strictement conceptuel il est donc difficile d'accepter que ce droit est bien un actif. Mais l'argument le plus décisif n'est pas conceptuel, il consiste à remarquer qu'il existe une condition nécessaire pour comptabiliser un actif qui est la possibilité d'en faire une évaluation fiable. Or la satisfaction de cette condition semble hors de portée des comptables.

Ainsi, même si la question des passifs peut recevoir une réponse cohérente avec celle qui est donnée par les principes généraux de la comptabilité d'exercice, la mise en relation de l'actif et du passif, opération qui consacre la spécificité de la comptabilité en tant que système d'information, soulève encore des difficultés d'interprétation. D'un point de vue strictement technique rien ne s'oppose évidemment à faire une soustraction entre l'actif et le passif et à définir le résultat comme étant la variation de la situation nette (ou seulement une partie de cette variation). Mais l'interprétation de ce solde doit tenir

⁵ Par exemple l'extension de la définition d'un actif pour tenir compte du fait qu'un actif utilisé de façon non marchande ne rapporte, par définition, aucun revenu. L'introduction de la notion de potentiel de services futurs permet de résoudre cette difficulté.

⁶ Service public est entendu ici au sens large. Il s'agit de l'obligation de fournir aussi bien des services gratuits (défense, sécurité, éducation, ...) que des prestations en espèces prévues par les politiques économiques et sociales mises en œuvre par les pouvoirs publics. La différence entre une action qui se traduit par la fourniture de services produits directement par le secteur public et le versement de prestations en espèces porte sur les modalités d'exécution des politiques publiques et pas, a priori, sur leur caractère plus ou moins « obligatoire ».

compte des différences entre la consistance de l'actif et celle du passif. Cette difficulté trouve son prolongement dans l'interprétation du résultat comme indicateur de performance financière.

Le sens et l'importance de l'intégration entre le budget et la comptabilité

Dans la mesure où certaines obligations de service public ne sont pas identifiées en tant que telles par la comptabilité d'exercice, la référence à l'approche budgétaire présente un intérêt particulier. Les obligations qui se traduisent par la fourniture de prestations en nature (éducation par exemple) sont comptabilisées au travers des coûts d'exécution du service (rémunérations des enseignants, charges de fonctionnement, etc.). Par construction ce type de comptabilisation revient à considérer que l'obligation est constatée au moment où le service est rendu, il ne peut donc y avoir de passif lié à cette obligation.

La transposition des normes applicables aux entreprises conduit à considérer les charges comme des opérations avec contrepartie (le service fait par l'enseignant), même si le résultat de ce service fait ne peut être comptabilisé. Pour les prestations monétaires en revanche ces normes fournissent peu d'éléments, en particulier quant à leur identification et à leur fait générateur. L'application stricte de la logique de la comptabilité d'entreprise conduirait à les qualifier de pertes puisqu'il s'agit de sorties de trésorerie sans obtention d'une contrepartie équivalente.

La référence à l'approche budgétaire, en particulier à une nomenclature des dépenses d'intervention, permet alors de donner une définition et un contenu à ces charges représentatives de prestations en espèce. Cela conduit à définir une catégorie particulière de nature de charges qui trouve sa légitimité dans la présentation budgétaire par nature. Il y a donc un intérêt majeur à assurer une bonne correspondance entre ces deux nomenclatures.

Encadré 2

Passage du solde d'exécution des lois de finances au résultat de comptabilité générale

Solde d'exécution des lois de finances (y compris FM0) - 89 290	
	
Décalage entre constatation de la recette budgétaire et constatation du produit	19 841
Restes à recouvrer sur les produits de l'année courante	19 376
Recettes sur les produits des années antérieures	- 8 993
Impact du rattachement des acomptes d'impôt sur les sociétés et de CVAE	9 459
Dépenses et recettes inscrites au bilan	11 299
Dépenses et recettes budgétaires se traduisant par une inscription au bilan de l'État, sans impact sur le résultat patrimonial	11 299
Opérations à impact patrimonial	- 23 317
Charges n'ayant pas donné lieu à des dépenses sur N	- 423
Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés enregistrées dans des comptes de charges dans le résultat patrimonial	- 1 489
Variation des stocks	- 416
Production stockée	131
Dotations aux amortissements et aux provisions	- 82 336
Reprises sur provisions	67 654
Charges à payer	- 5 451
Produits à recevoir	- 259
Charges constatées d'avance	612
Produits constatés d'avance	- 1 260
Autres éléments d'articulation	- 5 070
	
Résultat patrimonial - 86 538	

Source : compte général de l'État 2011

Passage du coût opérationnel net au déficit budgétaire (USA)

United States Government
Reconciliations of Net Operating Cost and Unified Budget Deficit
for the Years Ended September 30, 2012, and 2011

(In billions of dollars)	2012	2011
Net operating cost	(1,316.3)	(1,312.6)
Components of net operating cost not part of the budget deficit:		
Increase in liability for military employee benefits (Note 15):		
Increase in military pension liabilities.....	120.7	98.6
(Decrease) in military health liabilities.....	(9.0)	(62.4)
(Decrease) in other military benefits.....	(0.6)	(1.2)
Increase in liability for military employee benefits.....	111.1	35.0
Increase in liability for veteran's compensation (Note 15)	227.9	58.9
Increase/(Decrease) in liabilities for civilian employee benefits (Note 15):		
Increase/(decrease) in civilian pension liabilities.....	152.6	(13.2)
(Decrease) in civilian health liabilities.....	(14.4)	(13.0)
Increase in other civilian benefits.....	4.6	4.2
Increase/(decrease) in liabilities for civilian employee benefits.....	142.8	(22.0)
Increase in environmental and disposal liabilities (Note 16):		
Increase in Energy's environmental and disposal liabilities.....	17.8	0.4
(Decrease)/increase in all others' environmental and disposal liabilities.....	(2.9)	2.4
Increase in environmental and disposal liabilities.....	14.9	2.8
Depreciation expense.....	59.1	68.4
Property, plant, and equipment disposals and revaluations.....	9.4	(4.6)
(Decrease)/increase in benefits due and payable.....	(4.8)	6.7
(Decrease) in insurance and guarantee program liabilities.....	(5.3)	(13.9)
Increase in other liabilities.....	5.6	10.5
Increase/(decrease) in accounts payable.....	1.8	(9.5)
(Increase) in net accounts and taxes receivable.....	(4.9)	(11.7)
TARP yearend (downward)/upward re-estimate.....	(9.0)	23.3
(Decrease) in liabilities to Government-sponsored enterprises.....	(307.2)	(43.7)
Increase/(decrease) in valuation loss on investments in Government-sponsored enterprises.....	42.3	(3.0)
Components of the budget surplus (or deficit) that are not part of net operating revenue/(or cost):		
Capitalized fixed assets:		
Department of Defense.....	(33.6)	(51.3)
All other agencies.....	(37.1)	(36.4)
Total capitalized fixed assets.....	(70.7)	(87.7)
Effect of prior year TARP (upward)/downward re-estimate.....	(23.3)	23.6
(Increase) in inventory.....	(2.9)	(9.9)
(Increase) in investments in Government-sponsored enterprises.....	(18.6)	(20.8)
Decrease in debt and equity securities.....	0.4	9.1
Decrease in other assets.....	21.7	4.0
Credit reform and other loan activities.....	38.6	(4.3)
All other reconciling items.....	(2.0)	2.8
Unified budget deficit	(1,089.4)	(1,298.6)

Le bilan de l'État est présenté sous la forme d'un tableau de la situation nette

BILAN

	Note	31/12/2011			31/12/2010	31/12/2009
		Brut	Amortissements Dépréciations	Net	Retraité* Net	Retraité* Net
ACTIF IMMOBILISÉ						
Immobilisations incorporelles	1	45 234	14 262	30 972	32 393	33 931
Immobilisations corporelles	2	524 927	71 926	453 001	434 385	418 872
Immobilisations financières	3	324 787	31 956	292 830	299 089	252 344
Total actif immobilisé		894 947	118 144	776 803	765 867	705 147
ACTIF CIRCULANT (hors trésorerie)						
Stocks	4	34 560	5 088	29 472	30 542	30 854
Créances	5	106 206	25 927	80 279	68 317	60 473
<i>Redevables</i>		80 541	24 683	55 859	47 073	46 364
<i>Clients</i>		10 549	1 114	9 435	5 834	5 165
<i>Autres créances</i>		15 115	131	14 985	15 410	8 944
Charges constatées d'avance	5	625	0	625	14	21
Total actif circulant (hors trésorerie)		141 391	31 015	110 376	98 873	91 349
TRÉSorerIE						
Fonds bancaires et fonds en caisse	10	1 238		1 238	1 416	18 700
Valeurs escomptées, en cours d'encaissement et de décaissement		- 2 422		- 2 422	- 1 729	- 2 037
Autres composantes de trésorerie		25 206		25 206	20 424	24 737
Équivalents de trésorerie		4 302	0	4 302	5 240	5 279
Total trésorerie		28 324		28 324	25 351	46 680
COMPTES DE RÉGULARISATION	6-11	12 456		12 456	10 708	11 471
TOTAL ACTIF (I)		1 077 118	149 159	927 958	900 800	854 646
DETTES FINANCIÈRES						
Titres négociables	6			1 332 139	1 247 771	1 165 029
Titres non négociables				238	242	249
Dettes financières et autres emprunts				6 612	6 747	10 706
Total dettes financières				1 338 990	1 254 760	1 175 984
DETTES NON FINANCIÈRES (hors trésorerie)						
Dettes de fonctionnement	7			6 547	5 315	4 635
Dettes d'intervention				5 893	7 827	9 888
Produits constatés d'avance				11 323	10 063	10 313
Autres dettes non financières				128 868	131 873	122 475
Total dettes non financières				152 631	155 079	147 312
PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES						
Provisions pour risques	8			13 190	12 615	10 957
Provisions pour charges				100 559	97 242	98 331
Total provisions pour risques et charges				113 749	109 857	109 287
AUTRES PASSIFS (hors trésorerie)	9			28 897	31 220	12 117
TRÉSorerIE						
Correspondants du Trésor et personnes habilitées	10			86 179	72 798	66 741
Autres				0	100	719
Total trésorerie				86 179	72 897	67 460
COMPTES DE RÉGULARISATION	6-11			42 043	41 323	18 006
TOTAL PASSIF (hors situation nette) (II)				1 782 488	1 665 135	1 530 166
Report des exercices antérieurs				- 1 074 554	- 962 033	- 870 506
Écarts de réévaluation et d'intégration				326 563	307 708	295 703
Solde des opérations de l'exercice				- 86 538	- 110 010	- 100 717
SITUATION NETTE (III = I - II)	12			- 834 530	- 764 335	- 675 520

* Les chiffres 2009 et 2010, présentés dans les tableaux du Compte général de l'État, ont été retraités dans le cadre de l'application du volet « information comparative » des normes comptables de l'État (détail dans la note 2.3).

Le compte de résultat de l'État est présenté en trois parties : un tableau des charges nettes, un tableau des produits régaliens nets et un tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice

COMPTE DE RÉSULTAT

Tableau des charges nettes

	Note	2011	2010 retraité	2009 retraité	
CHARGES DE FONCTIONNEMENT NETTES	Charges de personnel	13	133 808	133 394	134 014
	Achats, variations de stocks et prestations externes	14	21 544	20 109	20 349
	Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations	23	43 054	43 816	43 234
	Autres charges de fonctionnement	14	7 531	7 283	7 803
	Total des charges de fonctionnement direct (I)		205 936	204 601	205 399
	Subventions pour charges de service public	15	26 497	24 373	20 144
	Dotations aux provisions	23	2	0	14
	Total des charges de fonctionnement indirect (II)		26 498	24 373	20 157
	Total des charges de fonctionnement (III = I + II)		232 435	228 974	225 557
	Ventes de produits et prestations de service	19	3 091	3 146	3 377
Production stockée et immobilisée		131	158	89	
Reprises sur provisions et sur dépréciations	23	35 657	35 870	38 123	
Autres produits de fonctionnement	19	24 925	24 913	22 566	
Total des produits de fonctionnement (IV)		63 804	64 087	64 155	
TOTAL DES CHARGES DE FONCTIONNEMENT NETTES (V = III - IV)		168 631	164 887	161 401	
CHARGES D'INTERVENTION NETTES	Transferts aux ménages	17	35 069	35 330	36 661
	Transferts aux entreprises	17	11 683	13 147	13 748
	Transferts aux collectivités territoriales	17	76 196	109 661	82 123
	Transferts aux autres collectivités	17	23 176	24 623	22 740
	Charges résultant de la mise en jeu de garanties	17	489	30	29
	Dotations aux provisions et aux dépréciations	23	27 742	27 451	37 328
	Total des charges d'intervention (VI)		174 356	210 242	192 630
	Contributions reçues de tiers	20	6 075	5 444	3 971
Reprises sur provisions et sur dépréciations	23	27 718	37 272	35 061	
Total des produits d'intervention (VII)		33 793	42 716	39 033	
TOTAL DES CHARGES D'INTERVENTION NETTES (VIII = VI - VII)		140 563	167 526	153 597	
CHARGES FINANCIÈRES NETTES	Intérêts	18	43 225	40 139	39 009
	Pertes de change liées aux opérations financières		123	240	212
	Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations	23	11 538	2 779	4 464
	Autres charges financières	18	6 868	4 677	7 179
	Total des charges financières (IX)		61 755	47 836	50 864
	Produits des immobilisations financières	21	8 793	9 148	16 720
	Gains de change liés aux opérations financières	21	127	269	195
	Reprises sur provisions et sur dépréciations	23	4 179	3 495	3 718
Autres intérêts et produits assimilés	21	3 900	3 455	3 296	
Total des produits financiers (X)		16 999	16 367	23 930	
TOTAL DES CHARGES FINANCIÈRES NETTES (XI = IX - X)		44 756	31 469	26 934	
TOTAL DES CHARGES NETTES (XII = V + VIII + XI)		353 950	363 882	341 933	

Consommations d'autorisations d'engagements budgétaires relatives à des opérations pour lesquelles le service fait n'est pas intervenu, (milliards d'€)

	RAM	CAP	CCA	Engagements réalisés sans service fait
Budget général	86,5	2,6	0,5	84,4
Comptes spéciaux	9,0	0	0	9,0
Total	95,5	2,6	0,5	93,4

RAM : restes à mandater : engagements non réglés
 CAP : charges à payer ayant donné lieu à engagement budgétaire
 CCA : charges constatées d'avance

Les finances publiques dans la comptabilité nationale, la présentation GFS du FMI, les indicateurs de déficit excessif

Le secteur public est analysé en comptabilité nationale comme les autres secteurs, avec les mêmes concepts et la même séquence de comptes. La référence centrale à la notion de production et sa définition ont des conséquences importantes pour la compréhension et l'interprétation des données fournies sur les administrations publiques. La prise en compte de cette référence conduit la comptabilité nationale à comptabiliser comme un produit des productions non marchandes réalisées par des facteurs de production marchands. Ces productions sont évaluées par la somme de leurs coûts. Il s'agit d'une différence majeure avec la comptabilité générale.

Cette hypothèse entraîne une rupture dans l'analyse entre la comptabilisation de la production non marchande en produit, et la comptabilisation des produits de redistribution (impôts et cotisations obligatoires) qui représentent l'essentiel des produits « réels » du secteur public. Cette rupture traduit aussi la difficulté d'identifier de manière systématique⁷ les usages et les utilisateurs de cette production et donc d'en imputer les emplois. Elle correspond d'ailleurs à la difficulté de traiter de manière cohérente les prestations en nature et les prestations en espèce, relevée dans les commentaires consacrés à l'interprétation de la comptabilité d'exercice.

La question de la production constitue un point d'autant plus central pour le secteur public que la notion de ventes, qui lui correspond plus ou moins en comptabilité générale, est inexistante ou négligeable à raison du caractère non marchand du secteur. Le choix d'évaluer cette production en comptabilité nationale s'explique par le souci de l'analyser suivant les mêmes critères que la production marchande, en particulier parce qu'elle utilise des facteurs de production marchands, identiques à ceux qui sont utilisés pour la production marchande. L'analyse des revenus créés et distribués par la production en général n'a pas, en effet, de raison particulière

⁷ L'évolution des systèmes de comptabilité nationale tend cependant à imputer des parts de plus en plus significatives de la production non marchande à des utilisateurs. Cependant cette imputation s'effectue dans des comptes particuliers qui n'ont pas (et ne peuvent pas avoir) d'impact sur les soldes principaux.

de distinguer entre production marchande et production non marchande. De plus, dans un certain nombre de cas, la distinction peut être assez artificielle (activités fortement subventionnées par exemple). Ce choix marque plus le souci de traiter les APU de manière cohérente avec les autres secteurs pour l'analyse de l'activité productive et celle de l'analyse des revenus primaires que celui de produire une analyse adaptée à l'ensemble des spécificités publiques.

Cette volonté d'appliquer au secteur public la grille générale d'analyse de la production et des revenus issus de la production semble conduire à une avancée conceptuelle importante :

l'évaluation d'une production non marchande. Elle introduit cependant une difficulté lorsqu'il s'agit de boucler complètement l'analyse. Dans la réalité, en effet, cette production est financée par des prélèvements obligatoires. Mais, comme on l'a déjà noté à plusieurs reprises, cette production de services délivrés gratuitement ou quasi gratuitement⁸ n'est pas la seule modalité d'action du secteur public et les transferts monétaires sont, eux aussi, financés par des prélèvements obligatoires qui sont en général non affectés par les modalités d'action choisies. La comptabilité nationale considère ces transferts comme des opérations de redistribution.

Le compte du secteur APU en comptabilité nationale se trouve ainsi contraint de faire coexister deux analyses partiellement contradictoires. D'un côté la production non marchande est une ressource qui vient équilibrer⁹ les coûts de production, représentatifs des revenus des facteurs de production. D'un autre côté les ressources réelles sont constituées par des prélèvements obligatoires qui financent aussi bien la production non marchande que la redistribution. Au plan technique il en résulte un double compte du côté des ressources. La comptabilité nationale résout cette difficulté en superposant les deux analyses. La réconciliation se fait en annulant le double compte par une reprise en emploi de la production non marchande¹⁰. Il s'agit d'une écriture purement technique qui permet le passage entre les deux analyses.

Le FMI a élaboré un système de présentation des données de la comptabilité nationale sur le secteur public : le manuel de statistiques de finances publiques (government finance statistics GFS) qui propose une alternative à la séquence des comptes du cadre central de la comptabilité nationale, censée mieux

⁸ La production non marchande n'est pas nécessairement délivrée gratuitement mais si tel n'est pas le cas la contribution requise des bénéficiaires ne doit pas être significative relativement au coût de cette production.

⁹ Par construction puisque la production non marchande est évaluée par la somme de ses coûts.

¹⁰ Par définition la production non marchande n'est pas payée (au moins à son coût), cependant, dans certains cas, une partie, nécessairement minoritaire, peut être effectivement payée par les bénéficiaires. Il est donc possible de leur imputer définitivement la consommation correspondante et il n'y a donc pas lieu de reprendre en emploi des APU cette partie.

adaptée aux analyses des finances publiques. La notion de production non marchande n'y apparaît pas et les imputations nécessaires à l'élimination des doubles comptes non plus. Cette absence de reprise d'une spécificité du secteur public dans une présentation qui se veut dédiée aux finances publiques conforte l'idée selon laquelle le traitement de la production non marchande par la comptabilité nationale est plus justifié par les contraintes propres à ce système (présenter une analyse homogène des revenus de l'ensemble des agents) que par la volonté de prendre en compte une spécificité du secteur public comme un élément nécessaire à la compréhension de sa situation financière.

Le schéma de présentation (encadré 3) reprend plus une logique budgétaire. Les dépenses et les recettes correspondent aux dépenses courantes et d'investissement non financier et aux recettes fiscales. Elles sont enregistrées par nature et en droits constatés au sens de la comptabilité nationale (c'est-à-dire sur la base du service fait mais hors charges et produits ne correspondant pas à des opérations). Le solde est la capacité ou le besoin de financement, il est identique au solde correspondant du compte des APU. Ce solde est égal au solde des opérations sur les actifs et les passifs financiers. La présentation est complétée par des données issues des comptes de patrimoine et décrivant le passage du patrimoine d'ouverture au patrimoine de clôture.

Il faut préciser que cette présentation procède d'un simple reclassement des données de comptabilité nationale qui ne sont nullement retraitées. La version en vigueur du manuel date de 2001 mais les versions récentes du SCN (2008) et du SEC (2010) y font explicitement référence et en présentent l'architecture générale.

Ainsi, à l'exception, importante mais ambiguë, de la production non marchande la comptabilité nationale, comme les systèmes qui en dérivent (GFS par exemple), ne présente pas les spécificités du secteur public, notamment du point de vue du bilan et ne reconnaît pas d'actifs incorporels spécifiques notamment ceux qui découlent de la souveraineté.

Enfin il convient de signaler que les données utilisées pour mesurer le respect des engagements pris par les pays européens en matière de finances publiques sont issues de la comptabilité nationale.

La définition de la dette est incluse dans le traité de Maastricht, elle reprend des catégories de passifs identifiés dans la nomenclature des opérations financières des comptes nationaux et procède à un changement d'évaluation (cf. encadré 3). La dette est comptabilisée aux prix du 31 décembre en comptabilité nationale et en valeur nominale dans la procédure de déficit excessif. Elle correspond globalement à une dette financière financée par les marchés financiers. Il ne s'agit donc pas de l'ensemble du passif, ni même de l'ensemble des dettes mais des besoins couverts par les marchés. Cet indicateur est plus directement lié à l'appréciation de la capacité d'emprunt des États sur les marchés qu'à la mesure de la soutenabilité des politiques budgétaires qui nécessiterait des

Encadré 3

Le système de statistiques de finances publiques du FMI est articulé autour de trois tableaux : la situation des opérations des APU, la situation des autres flux économiques, ces deux tableaux étant établis sur une base d'exercice, et la situation des flux de trésorerie, ce dernier tableau étant établi sur une base de caisse.

Situation des opérations des APU

Transactions affectant la valeur nette :

Recettes

Charges

Solde net/brut de gestion

Transactions sur actifs non financiers :

Acquisition nette d'actifs non financiers

Solde des transactions affectant la valeur nette et sur actifs non financiers : capacité/ besoin de financement

Transactions sur actifs financiers et passifs financiers :

Acquisition nette d'actifs financiers

Accumulation nette de passifs financiers

Solde des transactions sur actifs financiers et passifs financiers : financement = -(besoin ou capacité de financement)

Situation des autres flux économiques

Changement de la valeur nette résultant d'autres flux économiques

Actifs non financiers

Actifs non financiers

Passifs non financiers

Situation des flux de trésorerie

Flux de trésorerie liés aux activités de gestion

Entrées

Sorties

Flux de trésorerie liés aux activités d'investissement

Entrées

Sorties

Flux de trésorerie liés aux activités de financement

Entrées

Sorties

informations plus complètes (et notamment sur l'ensemble des engagements).

Le déficit est mesuré par le solde des opérations financières (capacité ou besoin de financement). Il correspond plus à un solde budgétaire, mesuré en droits constatés, qu'à un résultat de comptabilité générale puisqu'il comptabilise les investissements comme des dépenses budgétaires. Il est directement le miroir des opérations financières traduisant la variation des créances financières (y compris les titres de capital) et des dettes au cours de l'exercice.

Présentation des données GFS par l'Union européenne

FRANCE (*)

Consolidated general government

in million national currency

in % of GDP

Table A - Summary table

	1996	2001	2008	2009	2010	2011	1996	2009	2010	2011	
Government revenue and expenditure											
1=2+6+7+8+9	Total revenue	619.093	747.901	965.400	927.955	958.250	1.014.830	49,9	49,2	49,5	50,8
2=3+4+5	Taxes	305.172	410.492	520.048	479.350	500.911	540.637	24,6	25,4	25,9	27,1
3	Indirect taxes	194.564	221.319	288.571	285.026	288.445	305.119	15,7	15,1	14,9	15,3
4	Direct taxes	105.766	181.859	223.583	186.862	204.728	225.180	8,5	9,9	10,6	11,3
5	Capital taxes	4.842	7.314	7.894	7.462	7.738	10.338	0,4	0,4	0,4	0,5
6	Social contributions	251.395	267.885	350.022	353.745	360.957	375.906	20,3	18,8	18,6	18,8
7	Sales	40.274	47.436	62.503	65.056	67.536	69.907	3,2	3,4	3,5	3,5
8	Other current revenue	23.827	25.938	35.987	33.039	31.807	32.699	1,9	1,8	1,6	1,6
9	Capital revenue	-1.575	-3.850	-3.160	-3.235	-2.961	-4.319	-0,1	-0,2	-0,2	-0,2
10=11+...+18	Total expenditure	668.505	772.645	1.030.025	1.070.585	1.095.602	1.118.728	53,9	56,8	56,6	56,0
11	Intermediate consumption	70.786	74.903	97.700	104.763	112.036	109.514	5,7	5,6	5,8	5,5
12	Compensation of employees	168.251	198.149	246.979	254.157	259.422	263.669	13,6	13,5	13,4	13,2
13	Interest	43.830	45.142	56.609	45.757	46.955	52.598	3,5	2,4	2,4	2,6
14	Subsidies	19.136	22.874	27.002	31.310	32.338	29.558	1,5	1,7	1,7	1,5
15	Social benefits	281.621	332.507	454.629	480.023	495.617	511.207	22,7	25,5	25,6	25,6
16	Other current expenditure	33.878	40.606	65.807	72.443	72.953	74.627	2,7	3,8	3,8	3,7
17	Capital transfers payable	11.046	11.104	15.673	14.306	13.876	14.589	0,9	0,8	0,7	0,7
18	Capital investments	39.957	47.360	65.626	67.826	62.405	62.966	3,2	3,6	3,2	3,2
19	of which, Gross fixed capital formation	38.441	44.895	62.698	64.355	60.405	61.382	3,1	3,4	3,1	3,1
Government deficit											
20=1-10	Net lending (+) / net borrowing (-) in ESA 1995	-49.412	-24.744	-64.625	-142.630	-137.352	-103.898	-4,0	-7,6	-7,1	-5,2
21	Memo: Adjustment for swaps	0	113	326	407	386	574	<0,1	<0,1	<0,1	<0,1
22	Memo: Other adjustments	-68	1.459	0	0	0	0	<0,1	<0,1	<0,1	<0,1
23=20+21+22	Memo: Government deficit: Net lending (+) / net borrowing (-) under EDP	-49.480	-23.172	-64.299	-142.223	-136.966	-103.324	-4,0	-7,5	-7,1	-5,2
Government financing											
24=20-25	Statistical discrepancy (nonfinancial - financial accounts)	-1	6	9	-5	-4	-8	<0,1	<0,1	<0,1	<0,1
25=26-32	Net financial transactions	-49.411	-24.750	-64.634	-142.625	-137.348	-103.890	-4,0	-7,6	-7,1	-5,2
26=27+...+31	Net acquisition of financial assets	-6.740	-611	40.369	49.522	-18.476	32.432	-0,5	2,6	-1,0	1,6
27	Currency and deposits	-2.093	-4.200	16.545	16.968	-17.404	15.854	-0,2	0,9	-0,9	0,8
28	Securities other than shares	1.099	3.651	15.322	-6.204	2.115	-463	<0,1	-0,3	0,1	<0,1
29	Loans	-2.303	228	-1.359	7.788	2.857	7.099	-0,2	0,4	0,1	0,4
30	Shares and other equity	614	-2.077	5.194	11.404	-9.783	-3.859	<0,1	0,6	-0,5	-0,2
31	Other financial assets	-4.057	1.787	4.667	19.566	3.739	13.801	-0,3	1,0	0,2	0,7
32=33+...+36	Net incurrence of liabilities	42.671	24.139	105.003	192.147	118.872	136.322	3,4	10,2	6,1	6,8
33	Currency and deposits	1.920	-4.262	4.150	-2.895	-661	7.030	0,2	-0,2	<0,1	0,4
34	Securities other than shares	67.042	33.938	99.130	164.917	93.629	123.319	5,4	8,7	4,8	6,2
35	Loans	-16.420	-6.214	1.474	18.711	17.758	-8.975	-1,3	1,0	0,9	-0,4
36	Other liabilities	-9.871	677	249	11.414	8.146	14.948	-0,8	0,6	0,4	0,7
Other economic flows in government assets and liabilities											
37=42(t)-42(t-1)-18+72	Other changes in non-financial assets	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:
38=43(t)-43(t-1)-26	Other changes in financial assets	-9.146	-25.796	-98.540	43.887	18.955	-32.711	-0,7	2,3	1,0	-1,6
39=49(t)-49(t-1)-32	Other changes in liabilities	14.254	3.875	49.015	-2.630	9.058	10.058	1,1	-0,1	0,5	0,5
40=37+38-39 =55(t)-55(t-1)-73	Changes in net worth due to other changes in assets/liabilities	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:
Government balance sheet											
41=42+43	Total assets	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:
42	Non-financial assets	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:
43=44+...+48	Financial assets	327.125	411.354	645.065	738.474	738.953	738.674	26,4	39,2	38,1	37,0
44	Currency and deposits	23.049	26.172	41.110	61.078	43.630	59.608	1,9	3,2	2,3	3,0
45	Securities other than shares	30.590	31.562	52.435	47.765	50.425	49.912	2,5	2,5	2,6	2,5
46	Loans	44.667	36.386	29.042	35.699	38.822	46.223	3,6	1,9	2,0	2,3
47	Shares and other equity	128.411	207.235	363.124	413.935	421.160	384.567	10,4	22,0	21,7	19,3
48	Other financial assets	100.408	109.999	159.354	179.997	184.916	198.364	8,1	9,5	9,5	9,9
49=50+...+53	Liabilities	852.568	1.004.905	1.531.010	1.720.527	1.848.457	1.994.837	68,8	91,2	95,4	99,9
50	Currency and deposits	43.266	30.654	26.700	23.808	23.148	30.181	3,5	1,3	1,2	1,5
51	Securities other than shares	151.657	729.557	1.174.446	1.340.948	1.443.198	1.577.434	44,5	71,1	74,5	79,0
52	Loans	169.359	140.769	189.656	208.428	226.201	217.239	13,7	11,1	11,7	10,9
53	Other liabilities	88.286	103.925	140.208	147.343	155.910	169.983	7,1	7,8	8,0	8,5
54=43-49	Financial assets net of liabilities	-525.443	-593.551	-885.945	-982.053	-1.109.504	-1.256.163	-42,4	-52,1	-57,3	-62,9
55=41-49	Net worth	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:
Table B - Government debt and link with the deficit											
56=23	Government deficit (Net lending (+) / net borrowing (-) under EDP)	-49.480	-23.172	-64.299	-142.223	-136.966	-103.324	-4,0	-7,5	-7,1	-5,2
57=63(t)-63(t-1)	Change in Government Debt	48.996	25.185	107.038	174.840	101.593	121.932	4,0	9,3	5,2	6,1
58 = 56+57 = 59+...+62	Stock flow adjustment (SFA)	-484	2.013	42.739	32.617	-35.373	18.608	-0,1	1,7	-1,8	0,9
59	Net acquisition of financial assets	6.628	-2.383	40.399	49.148	-18.670	32.109	0,5	2,6	-1,0	1,6
60	Incurrence in liabilities not in the Government debt	-3.622	1.848	-293	-11.350	-8.484	-14.996	-0,3	-0,6	-0,4	-0,8
61	Valuation effects and other changes in volume in Government debt	-3.464	2.548	2.633	-5.181	-8.219	1.495	-0,3	-0,3	-0,4	<0,1
62	Statistical discrepancies	-26	1	-	-	-	-	<0,1	-	-	-
63=64+65+68	Government debt (nominal value)	711.789	851.577	1.318.601	1.493.441	1.595.034	1.716.966	57,4	79,2	82,3	86,0
64	... Currency and deposits	42.005	28.756	26.423	23.742	23.080	30.033	3,4	1,3	1,2	1,5
65=66+67	Securities other than shares	500.964	682.049	1.104.006	1.262.630	1.347.043	1.471.173	40,4	67,0	69,5	73,7
66	... short term	50.081	51.684	153.558	233.228	212.119	226.026	4,0	12,4	10,9	11,3
67	... long term	450.883	630.365	950.448	1.029.402	1.134.924	1.245.147	36,4	54,6	58,6	62,4
68=69+70	Loans	168.820	140.772	188.172	207.069	224.911	215.760	13,6	11,0	11,6	10,8
69	... short term	16.758	7.964	13.213	19.261	28.353	8.518	1,4	1,0	1,5	0,4
70	... long term	152.062	132.808	174.959	187.808	196.558	207.242	12,3	10,0	10,1	10,4
71	of which, Intergovernmental lending	:	:	:	-	4.448	14.989	:	-	0,2	0,8
Table C - Memorandum items											
72	Government consumption	293.502	340.976	449.934	467.210	481.828	489.346	23,7	24,8	24,9	24,5
73	Consumption of fixed capital	29.652	33.160	48.451	49.560	51.279	53.644	2,4	2,6	2,6	2,7
74=20+18+73	Changes in net worth due to savings and capital transfers	-39.107	-10.544	-47.450	-124.364	-126.226	-94.576	-3,2	-6,6	-6,5	-4,7
75	GDP	1.239.834	1.497.185	1.933.195	1.885.763	1.937.261	1.996.583				

(*) essential information by country on separate page

Passage du résultat d'exécution des lois de finances au déficit au sens de Maastricht (En milliards d'euros) (Mise à jour le 15 mai 2012)
(milliards d'€)

Situation des flux de trésorerie					
Intitulés	2007	2008	2009	2010	2011
Résultat d'exécution des lois de finances (hors FMI)	-34,6	-56,3	-138,0	-148,8	-90,7
Correction des droits constatés	-1,2	1,6	7,5	-3,1	1,5
Impôt sur le revenu	-0,2	0,0	-0,1	0,2	0,0
Traitement sur les dépenses d'équipement militaire	2,0	1,8	2,7	-2,1	1,9
Traitement des amendes	0,4	0,0	0,0	-1,4	0,9
Exonérations de cotisations sociales	-1,3	-0,9	2,0	0,1	0,1
TVA	-0,5	-0,4	4,1	0,1	-1,1
Intérêts	-0,7	0,7	-0,5	-2,1	-1,2
Autres décalages comptables	-0,9	0,4	-0,7	2,1	0,9
Opérations budgétaires traitées en opérations financières	-8,2	-1,3	10,5	28,5	1,1
Budget général	-2,4	0,9	1,3	18,4	0,4
Indemnisation de l'AFD et de la BCFE (Dakar)	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Participation au financement des organismes internationaux	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6
Retrait des billets Banque de France	-0,2	-0,1	-0,2	0,0	0,0
Soulte SAAD	-0,6	0,0	0,0	0,0	0,0
Dotation "non consommables" Grand Emprunt	0,0	0,0	0,0	18,6	0,0
Traitement des dividendes	-1,2	0,0	0,0	-0,1	0,0
Traitement du reversement de la COFACE	-1,3	-0,1	0,0	0,0	0,0
Versement à OSEO	0,0	0,0	0,8	0,0	0,0
Autres	0,2	0,4	0,0	-0,8	-0,3
Comptes spéciaux du Trésor	-5,7	-2,1	9,2	10,0	0,6
Budgets annexes	-0,1	-0,1	0,0	0,1	0,1
Opérations non budgétaires impactant la capacité de financement	4,2	-7,6	2,9	1,7	0,6
Engagements et remises de dette	-0,1	-0,3	-0,3	-0,6	-0,8
Apurement de dettes de l'Etat envers les organismes sociaux	4,3	-7,2	0,2	1,4	0,0
Transferts de titres de l'ERAP à l'Etat	0,0	0,0	1,3	0,0	0,0
Dividendes sous forme de titres	0,0	0,0	1,8	0,0	0,0
Gains et pertes sur adjudication	0,0	-0,3	-0,1	1,2	1,8
Autres	0,0	0,2	0,0	-0,3	-0,4
Corrections Insee dont crédit-bail	-0,1	0,0	0,0	0,0	0,0
Capacité de financement de l'Etat	-39,9	-63,6	-117,1	-121,8	-87,5
Gains ou perte d'intérêts sur produits dérivés	0,3	0,3	0,4	0,4	0,3
Déficit de l'Etat au sens de Maastricht	-39,6	-63,3	-116,8	-121,4	-87,2

Le compte de l'État est établi en comptabilité nationale sur la base de la comptabilité budgétaire alors que pour toutes les autres entités publiques la source utilisée est la comptabilité générale. La réforme de la comptabilité de l'État initiée en 2006 devrait per-

mettre d'utiliser la comptabilité générale (le CGE) pour construire les comptes nationaux. A titre d'exemple on peut comparer les données concernant le passif et la dette présentées pour l'État par la comptabilité nationale et la comptabilité générale :

Le passif de l'État en comptabilité nationale et en comptabilité générale

Passif du compte général de l'Etat (CGE) au 31/12/2009, en milliards d'€

Dettes financières, dont :	1 175
titres négociables à long terme	731
titres négociables à moyen et court terme	433
titres non négociables et autres emprunts	11
Dettes non financières (hors trésorerie)	141
Provisions pour risques et charges	78
Autres passifs (hors trésorerie)	12
Trésorerie	67
Comptes de régularisation	18
Total passif (hors situation nette)	1 491

Passif du compte de patrimoine de l'Etat (comptabilité nationale) au 31/12/2009, en milliards d'€

Numéraire et dépôts	71
titres hors actions dont	1 221
titres à court terme	435
titres à moyen et long terme	786
Crédits	8
Autres comptes à payer	51
Total passif (hors situation nette)	1 351

À l'exception de la réévaluation des dettes financières négociables toutes les données figurant au passif des comptes de patrimoine de l'État proviennent de la comptabilité générale, les différences entre les deux passifs tiennent donc uniquement au fait que certaines données de comptabilité générale ne sont pas reprises en comptabilité nationale. Il serait fastidieux de présenter tous les reclassements ou exclusions dont la plupart ne sont pas vraiment significatifs. Les principales différences portant sur l'évaluation des dettes financières et le périmètre des passifs sont les suivantes :

Différences d'évaluation des dettes financières négociables.

Le CGE est établi en valeur de remboursement mais l'annexe fournit une évaluation en valeur de marché de cette dette. Le chiffre pour 2009 est de 1 225 milliards d'€, très proche du montant du compte de patrimoine établi aux prix du 31 décembre (1 221)

Différences de périmètre.

La comptabilité nationale n'enregistre pas de provisions. Il s'agit d'un débat ancien et difficile. En comptabilité nationale les passifs des agents sont des actifs d'autres agents, il faut donc s'assurer qu'une provision a bien pour contrepartie une créance dans les comptes d'un autre agent. L'existence de « fausses » provisions, qui seraient alors aussi

de « fausses » créances a certainement été une raison pour exclure cette catégorie des comptes nationaux. Il serait sans doute plus justifié d'analyser les provisions pour déterminer celles qui devraient figurer dans les passifs des comptes nationaux mais la règle actuelle, appliquée dans tous les pays, est de ne pas reprendre les provisions en général. Il faut ajouter que ce débat s'est posé essentiellement pour les comptes des entreprises, la comptabilisation de provisions dans la comptabilité générale des entités publiques est relativement nouvelle et peu répandue au niveau international.

Le compte général de l'État comporte (pour la première fois en 2009) la contrepartie des biens remis en concession, soit 38 milliards d'€, cet élément n'est pas un passif en comptabilité nationale.

Les acomptes d'IS reçus sont un passif dans le CGE alors que la comptabilisation de l'IS en comptabilité nationale (proche d'une méthode de caisse aménagée) traite ces montants (37 milliards d'€) en produits. De même les crédits d'impôts liés au report en arrière des déficits (2 milliards d'€) ne sont pas des passifs en comptabilité nationale.

Enfin le périmètre des charges à payer et des produits constatés d'avance est plus restreint en comptabilité nationale toujours en raison de la nécessité de comptabiliser une créance dans les comptes d'un autre agent.

La dette « maastrichtienne »

La dette sur laquelle est fondé l'indicateur prévu par la procédure de déficit excessif est calculée à partir des données de comptabilité nationale. Elle correspond aux rubriques suivantes du tableau précédent : numéraire et dépôts, titres hors actions et crédits. Mais les règles d'évaluation et de comptabilisation ne sont pas celles de la comptabilité nationale.

Le montant de cette dette, tel qu'il a été notifié aux autorités européennes, est pour l'État en 2009 de 1 169 milliards d'€ (1 493 milliards d'€ pour le secteur APU).

Le montant correspondant figurant dans le compte de patrimoine est 1 300 milliards d'€. La différence entre ces deux chiffres provient du fait que la dette notifiée est consolidée et en valeur nominale.

La consolidation conduit à annuler en partie le poste numéraire et dépôts qui recouvre essentiellement les dépôts des correspondants du trésor (67 milliards d'€), classés dans les APU, ainsi que la partie des titres de dettes détenue par d'autres entités classées en APU.

Les corrections liées à l'évaluation consistent à repasser en valeur de remboursement, comme dans le CGE, puis à annuler les intérêts courus non échus (17 milliards d'€) qui sont compris dans cette valeur.

Les mêmes sources fournissent pour un même agent plusieurs niveaux de dette ou de quasi dette. La comptabilité générale indique un passif de 1 491 mds auquel on peut soustraire 18 mds de comptes de régularisation généralement pas considérés comme des dettes et 46 mds de trésorerie active. On obtient 1 427 mds d'€.

La comptabilité nationale évalue la dette de l'État à 1 300 mds mais il faudrait creuser la question des 51 mds des autres comptes à payer qui contient des éléments repris en dette dans le CGE. La dette nette de la trésorerie active représenterait 1 254 mds d'€.

Enfin la dette maastrichtienne représente 1 169 mds. Elle est consolidée au sens où elle exclut les titres de dettes détenus par d'autres entités classées en APU mais pas au sens d'une compensation avec certains postes d'actifs. La compensation la porterait à 1123 mds d'€.

Ces trois approches reposent sur des notions de dettes très proches et ne diffèrent que pour des raisons techniques, certainement justifiées en tant que telles, mais plus ou moins convaincantes sur le plan de la lisibilité.

Les différents systèmes d'information financière

Les données sur les finances publiques sont produites par des systèmes d'information qui peuvent différer de manière assez importante suivant les principes de construction qui sont à leur base et suivant les catégories d'entités auxquelles ils s'appliquent. Les systèmes d'information comptable et financière, à l'exception de la comptabilité nationale, sont en général conçus, en premier lieu, à des fins de gestion et de contrôle. Ainsi la comptabilité budgétaire a-t-elle d'abord pour objet de doter les gestionnaires publics d'un outil de suivi de la consommation des crédits par rapport aux enveloppes autorisées.

Cette dimension dévolue à la gestion se retrouve généralement dans des comptabilités qualifiées suivant les cas de comptabilité de l'ordonnateur, ou de comptabilité administrative, ou encore comptabilité « camérale ». L'articulation de ces comptabilités avec une comptabilité générale, dont la fonction première est de fournir des informations sur la situation financière, le patrimoine et la performance, constitue un enjeu très important de la construction d'un système d'information budgétaire et comptable. L'intégration de la dimension de gestion avec celle de l'information présente de nombreux avantages mais fait également peser de nombreuses contraintes sur la structure du système. Ces contraintes peuvent avoir des conséquences sur les caractéristiques des données fournies. La description des différents systèmes sera menée dans la suite en se plaçant uniquement du point de vue de la production d'informations comptables. La dimension de la gestion, et spécialement de la gestion budgétaire, est cependant toujours présente en pratique et explique sans doute mieux certaines différences que la référence à des modèles purement comptables.

On va donc décrire les principales caractéristiques des différents systèmes possibles ou existants en se limitant à la problématique comptable. On présentera ensuite quelques éléments sur le système de comptabilité nationale dont une des spécificités est d'être avant tout un système de mise en cohérence et de présentation d'information produites par des systèmes situés en amont.

Les systèmes budgétaires et comptables

Les combinaisons entre les concepts de base de caisse et d'exercice

Les systèmes comptables existant dans le secteur public comportent généralement une dimension budgétaire. Cette dimension a longtemps structuré de manière dominante, voire de manière unique, les systèmes d'information sur les finances publiques. L'introduction d'une problématique comptable de type comptabilité d'exercice, c'est-à-dire la référence à un ensemble de règles de tenue et de présentation de comptes fondées sur des principes d'enregistrement de droits et d'obligations dont l'existence et la définition sont indépendants des décisions budgétaires (même s'ils sont en général liés à ces décisions), est intervenue assez tardivement et prend des formes variables.

Ces différentes formes ont été parfois regroupées en deux catégories : les systèmes monistes et les systèmes dualistes. Cette distinction est fondée sur l'hypothèse qu'il n'existe que deux systèmes (ou bases) comptables – la comptabilité de caisse et la comptabilité d'exercice.

Dans les systèmes monistes la présentation du budget et de son compte rendu adopte la forme des documents comptables¹¹, bilan et compte de résultat. Mais le monisme ne se limite pas à rendre identique la forme des documents budgétaires et comptables, il implique également que la consommation des crédits budgétaires corresponde aux règles de comptabilisation utilisées en comptabilité d'exercice : les crédits sont consommés lorsque les charges ou les entrées d'actifs sont comptabilisées, les recettes sont acquises lorsque les produits sont comptabilisés. Cela implique en amont que le budget est construit sur des autorisations de telles consommations ou d'acquisition de produits. Dans ce système le solde budgétaire est identique au résultat comptable.

Le dualisme, au contraire, est fondé sur l'indépendance de la construction budgétaire par rapport aux règles de comptabilité générale et implique donc l'existence de deux comptabilités distinctes, une comptabilité budgétaire, liée au formalisme et aux règles budgétaires de consommation des crédits et d'acquisition des recettes et une comptabilité d'exercice de droit commun.

En réalité cette distinction est largement factice. Le monisme pur n'existe pas : d'une part les contraintes budgétaires conduisent parfois à tordre la comptabilité, il ne s'agit donc plus d'un modèle fondé uniquement sur les principes de la comptabilité d'exercice ; d'autre part il ne résout pas complètement la difficulté de concilier une approche en terme d'autorisations, qui par définition représentent des choix ouverts, et l'obligation de constater des événements qui se sont produits indépendamment de toute autorisation ou de tout choix. Il existe également bien des formes différentes de dualisme qui ne s'assimilent que rarement à une indépendance complète entre le budget et la comptabilité.

Les systèmes existants correspondent plus à des modalités différentes d'articulation entre budget et comptabilité qu'à un alignement sur l'un ou l'autre de ces modèles. Une brève description de leurs principales caractéristiques permet de percevoir les contraintes et les limites en termes de cohérence et d'exhaustivité de chacun d'entre eux.

Budget de caisse et comptabilité de caisse

Il s'agit du modèle fondé sur un budget autorisant des dépenses en termes de décaissement et des recettes en termes d'encaissement au cours de l'exercice. La comptabilité est unique, elle est à la fois une comptabilité budgétaire et une comptabilité de caisse. Il existe de nombreux modèles possibles de comptabilité liée à un budget de caisse.

D'un point de vue conceptuel le plus simple serait celui qui reprendrait la forme du tableau des flux de trésorerie tel qu'il est présenté dans IPSAS 2. Ce modèle consiste à fonder le budget sur une stricte logique de caisse. Il distingue trois grandes catégories de flux de caisse : les flux liés à l'activité « courante », les flux liés à l'investissement et les flux liés au financement. Pour chaque catégorie il fait apparaître un solde

¹¹ De ce point de vue les budgets établis sur une base de caisse avec une comptabilité budgétaire correspondante sont des systèmes monistes dans la mesure où ils ne présentent pas de comptes de type comptabilité générale. Cependant le débat entre monisme et dualisme concerne en général les relations entre la comptabilité budgétaire (de caisse ou en droits constatés) et la comptabilité générale, donc en droits constatés.

qui est la différence entre les flux d'encaissement et les flux de décaissement. La somme de ces trois soldes correspond à la variation du poste trésorerie du bilan. Ce modèle peut donc s'intégrer aussi dans une comptabilité d'exercice.

Comme tout modèle il présente des difficultés d'application. Certaines sont d'ordre conceptuel et portent sur la définition précise de la trésorerie. D'autres sont d'ordre opérationnel. Par exemple les décalages entre la comptabilisation des paiements et la centralisation des données peuvent empêcher un rattachement complet des flux au budget qui les a autorisés ou prévus (et qui permet également de modifier ce rattachement, et donc le solde budgétaire, en décalant la prise en compte de certains flux). Enfin il fournit une information limitée, limite inhérente à la comptabilité de caisse, et ne permet pas de connaître la situation financière au-delà de la situation de la trésorerie (absence d'information sur les dettes, le patrimoine, etc.).

Pour pallier, en partie, ces difficultés, les systèmes fondés sur un budget de caisse ont développé des techniques permettant de rattacher à un budget donné des flux de caisse intervenus durant une courte période précédant et surtout suivant la période couverte par le budget considéré (dite souvent période complémentaire). L'articulation avec la comptabilité a également été structurée par l'introduction d'une distinction entre opérations budgétaires et opérations de trésorerie (dans un sens différent de celui qui est utilisé dans les tableaux de flux de trésorerie).

Ainsi dans le cas de l'État, la définition des opérations budgétaires permet de construire un solde qui est la différence entre les recettes et les dépenses budgétaires. Ces opérations sont celles qui sont explicitement prévues et autorisées par le budget. Elles sont définies et comptabilisées sur une base de caisse, avec en général une période complémentaire. Les opérations de trésorerie sont à l'origine les opérations de gestion de la trésorerie. L'importance de l'endettement a conduit à regrouper sous cette catégorie la plupart des opérations liées à la gestion de la dette, hormis les charges financières qui sont, en général, des opérations budgétaires. Les opérations de trésorerie sont comptabilisées dans une logique d'exercice.

Budget d'exercice et comptabilité de caisse

Les anciens budgets étaient souvent construits selon une logique d'exercice mais la comptabilité était une comptabilité de caisse : les crédits budgétaires étaient considérés comme consommés à la date du service fait, mais cette consommation était comptabilisée au moment du paiement. Il fallait donc attendre le paiement pour rattacher l'opération à l'exercice qui l'avait autorisée, ce qui présentait l'inconvénient de faire coexister au cours d'une même période (au cours d'une même gestion selon la terminologie employée alors) l'exécution de plusieurs exercices¹².

Dans ces conditions il était difficile de clore un budget, et donc d'en donner un compte rendu, avant plusieurs années. Ce système a généralement été abandonné au profit de la base de caisse, éventuellement ménagée. Cette évolution résulte aussi

¹² Ce système, dit de l'exercice, a été abandonné en France en 1822 au profit du système, dit de la gestion, qui correspond à un budget établi sur une base de caisse avec période complémentaire.

de la prise de conscience de la nécessité de mieux articuler budget et comptabilité dans le cadre d'une comptabilité de caisse qui a longtemps semblé indépensable.

Budget de caisse et comptabilité d'exercice

Ce système est le plus répandu dans les États qui ont mis en place une comptabilité d'exercice et qui conservent un budget établi sur une base de caisse plus ou moins aménagée (cf. présentation des principes en fin d'encadré 4 pour les USA). Il permet de concilier les avantages d'une budgétisation sur une base de caisse (simplicité et robustesse, limitation des dépenses) avec la possibilité d'obtenir une vision plus complète de la situation financière par la production de documents comptables de type bilan et compte de résultat. Les inconvénients de la budgétisation en base de caisse peuvent être en partie contournés par le recours à des exceptions pour certains postes facilement déplaçables dans le temps, comme des charges financières, dues prorata temporis, mais décaissables seulement au moment du remboursement de l'emprunt. Les aménagements de la base de caisse ne permettent cependant pas un plafonnement direct des engagements (cf. infra)

Cette dualité, qui se traduit par une double comptabilité, pose le problème de la cohérence des informations fournies dans les deux référentiels. L'usage d'un système comptable intégrant ces deux comptabilités ou, au minimum, la maîtrise des principales différences conceptuelles et techniques permet de présenter des tableaux de passage entre les soldes budgétaires et les résultats comptables (cf. encadré 2) qui paraissent indispensables pour assurer la crédibilité des données.

Budget d'engagement et comptabilité d'engagement

En tant qu'acte d'autorisation de la dépense le budget devrait porter d'abord sur l'autorisation d'engager ces dépenses, c'est-à-dire l'autorisation donnée aux gestionnaires d'engager avec un tiers une opération qui rendra l'État ou l'organisme public débiteur de ce tiers dès lors que ce dernier aura exécuté la prestation demandée. La constatation d'une dette après reconnaissance du service fait n'est plus alors une question d'autorisation. En fait, quelle que soit la base choisie pour établir le budget, l'utilisation (éventuellement implicite) de l'autorisation est intervenue au moment de l'engagement juridique.

Dans les systèmes fondés sur une base budgétaire de caisse, cette dimension de l'engagement n'est cependant pas ignorée. Elle est généralement prise en compte dans la comptabilité de l'ordonnateur ou comptabilité administrative. Mais cette comptabilité n'est pas intégrée avec la comptabilité générale. Elle n'est même parfois pas publiée et reste une comptabilité interne aux services gestionnaires¹³.

Cette comptabilité ne se confond pas avec la comptabilité d'exercice, bien que cette dernière soit parfois qualifiée de comptabilité d'engagement. La comptabilité d'engagement requise par la LOLF enregistre les engagements juridiques à leur naissance alors que la comptabilité d'exercice n'enregistre que

¹³ Toutefois l'article 8 de la LOLF indique que les crédits budgétaires sont constitués des autorisations d'engagement et des crédits de paiement. Même si la LOLF ne la mentionne pas explicitement cette définition des crédits implique l'existence d'une comptabilité d'engagement permettant de rendre compte de la consommation des autorisations d'engagement (cf. encadré 2).

les réalisations des engagements. Dans certains cas il peut y avoir coïncidence de ces deux moments mais ils sont par principe différents. Toutefois la comptabilité d'exercice peut donner des informations sur les engagements pris, dans l'annexe (cf. encadré 2).

Budget d'exercice et comptabilité d'exercice

L'élaboration et la présentation d'un budget sur une base d'exercice recouvre des situations différentes. Le modèle de base est celui de l'entreprise et il a été utilisé essentiellement pour des entités de taille comparable à celle des entreprises. Il est établi sur un budget fondé sur un compte de résultat prévisionnel. Le solde budgétaire est le solde du compte de résultat.

La comptabilité d'exercice peut recouvrir également des réalités variées. L'évolution de la comptabilité publique vers la comptabilité d'exercice est un phénomène récent au niveau international. Mais le recours à cette comptabilité éventuellement sous une forme allégée est souvent plus ancien. Ainsi, en France l'article 158 du décret de 1862 sur la comptabilité publique décrit le compte annuel de l'Administration des Finances qui présente « les droits constatés à la charge des redevables de l'État » ainsi que « les droits constatés au profit des créanciers de l'État et résultant des services faits pendant l'année ». Mais cette approche n'incluait pas (sauf pour le budget annexe des PTT) de véritable information sur les actifs physiques.

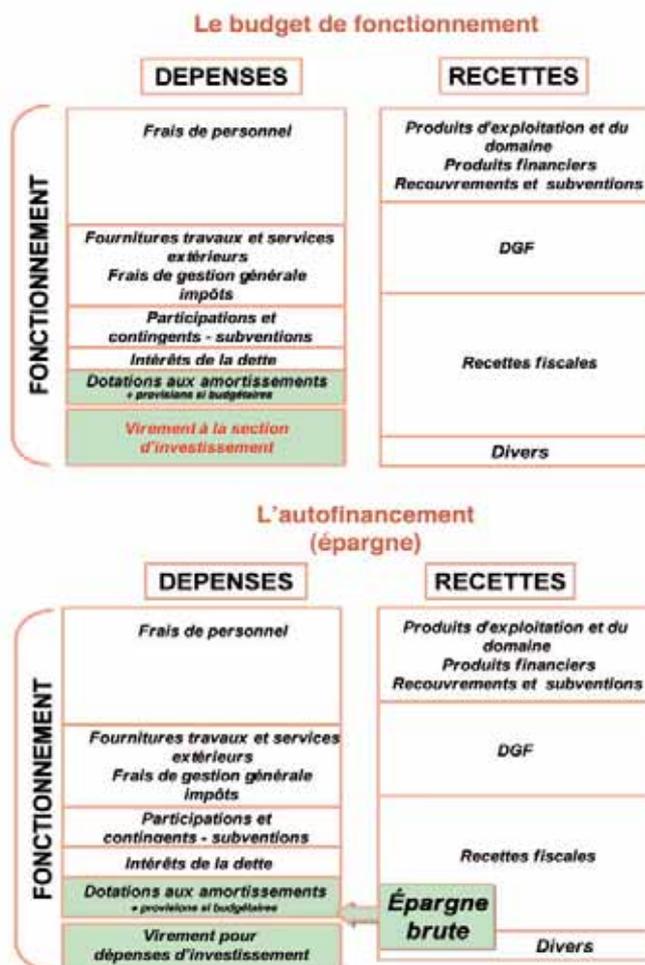
Ce modèle est souvent appliqué, de manière plus ou moins complète, dans les agences publiques. Il suppose en effet que le périmètre des droits et obligations soit bien défini et, si possible, de manière pas trop extensive. Calqué sur le modèle de l'entreprise, il fonctionne bien dans les cas où les droits et les obligations ressemblent à ceux figurant dans les comptes des entreprises, c'est-à-dire pour les entités publiques disposant d'une certaine autonomie et de ressources liées directement à leur activité.

Il existe de nombreuses variantes de ce modèle. Le budget peut se résumer à un compte de résultat prévisionnel ou être complété par un budget d'investissement sous forme d'un tableau de financement prévisionnel par exemple. Il peut être ou non assorti d'une obligation d'équilibre d'une section de fonctionnement, avatar budgétaire du compte de résultat. Dans le cas où cette obligation est formulée (cas des collectivités

territoriales par exemple, encadré 4) le problème du statut budgétaire des charges ou des produits qui ne correspondent pas à des décisions ou à des mouvements de l'année, comme les amortissements, les dépréciations (et les reprises de dépréciation) ou les plus ou moins values de cession, peut devenir critique et rétroagir de manière négative sur la qualité de la comptabilité.

Encadré 4

Exemples d'articulation entre budget et comptabilité avec budget en exercice, cas des collectivités territoriales



Exemple de présentation des principes d'un budget en caisse et d'une comptabilité d'exercice (USA)

President's Budget*	Financial Report of the U.S. Government*
<p>Prepared primarily on a "cash basis"</p> <ul style="list-style-type: none"> • Initiative-based and prospective: focus on current and future initiatives planned and how resources will be used to fund them. • Receipts ("cash in"), taxes and other collections recorded when received. • Outlays ("cash out"), largely recorded when payment is made. 	<p>Prepared on an "accrual and modified cash basis"</p> <ul style="list-style-type: none"> • Agency-based and retrospective — prior and present resources used to implement initiatives. • Revenue : Tax revenue (more than 90 percent of total revenue) recognized on modified cash basis (see Financial Statement Note 1.B). Remainder recognized when earned, but not necessarily received. • Costs: recognized when owed, but not necessarily paid.

* See Statements of Changes in Cash Balance from Unified Budget and Other Activities and Reconciliations of Net Operating Cost and Unified Budget Deficits.

Ces éléments peuvent être pris comme des éléments budgétaires ou « neutralisés » au point de vue budgétaire. Cette dernière technique correspond plus à une logique d'articulation qu'à l'approche moniste traditionnelle. Dès lors qu'elle est utilisée on peut donc considérer que le modèle est passé d'une logique moniste à une logique dualiste.

Système d'information intégrant le budget et la comptabilité

Le développement des moyens informatiques de recueil et de traitement de l'information permet de dépasser partiellement les oppositions entre les approches évoquées ci avant. La possibilité de saisir un événement selon plusieurs dimensions et à différents moments de son déroulement en assurant la cohérence des enregistrements qui le concernent, constitue la base des systèmes intégrés qui peuvent contenir les informations nécessaires au suivi d'événements selon des bases d'engagement, d'exercice et de caisse.

Ces possibilités, en théorie sans limite, sont toutefois bornées par des considérations de coûts, de performance et de faisabilité concrète. Il reste que ces systèmes permettent de traiter les différentes dimensions selon leur logique propre, dès lors qu'elles ne sont pas trop nombreuses, et représentent ainsi une voie très prometteuse pour définir un ou plusieurs modèles « synthétiques » permettant d'optimiser la fourniture d'information.

Cas de restriction du périmètre budgétaire

Dans certaines entités classées parmi les administrations publiques le rôle du budget est, en raison de la nature de leur activité, très limité. Il s'agit par exemple des organismes de sécurité sociale qui collectent des cotisations obligatoires et distribuent des prestations sociales. Ces organismes ont un budget d'autorisation et de prévision pour leur activité administrative propre mais cela ne représente qu'une très faible partie des montants collectés et redistribués. Pour ces derniers le budget ne peut être qu'une prévision puisque, pour les prestations versées en particulier, les prescripteurs de dépenses (médecins, employeurs etc.) sont à l'extérieur des organismes qui ne peuvent les contraindre par des plafonds d'autorisations. Dans ce cas le modèle comptable se trouve largement autonome et les choix normatifs qui le structurent sont déterminants. La question est de savoir dans quelle limite et dans quelle mesure des engagements de verser des prestations à des bénéficiaires faisant valoir des droits sont à comptabiliser comme des passifs. Cette question pose le problème de savoir qui porte réellement de tels engagements, pour autant que le terme d'engagement soit adapté à la description de telles situations.

Le système de comptabilité nationale

La comptabilité nationale contient une présentation d'information sur les finances publiques, organisée suivant les principes du cadre général de cette comptabilité. Cependant son objet premier est de fournir des informations macroéconomiques sur une économie définie par une zone géographique donnée et non d'étudier spécifiquement le secteur public. Longtemps elle s'est bornée au calcul d'indicateurs globaux (PNB, PIB, revenu national, etc.) à partir d'une approche purement statistique. Le recours à des données administratives, souvent d'origine comptable, et la finalisation d'un cadre complet fondé

sur le formalisme comptable ont rapproché ensuite la comptabilité nationale et la comptabilité générale.

La base comptable de la comptabilité nationale ne pouvait être celle de la comptabilité de caisse en raison de son inaptitude à rendre compte de l'ensemble des mouvements économiques d'une période donnée. Les principes à la base de la comptabilité d'exercice permettent d'enregistrer plus facilement et plus exhaustivement les mouvements économiques et les éléments constitutifs de la richesse. C'est pourquoi le modèle de la comptabilité nationale est le modèle de la comptabilité d'exercice. Mais cette affirmation qui repose sur la référence à la base d'exercice (accrual) dans les manuels officiels (SCN et SEC) n'est que partiellement exacte. Il existe certes de nombreux points communs entre les deux systèmes mais il existe aussi des différences importantes. La comptabilité nationale est un système en soi, même s'il peut se référer à la comptabilité d'exercice pour apporter des précisions ou des interprétations.

Dans un cadre général qui présente les flux et les stocks économiques relatifs à chaque grande catégorie d'agent (dénommé secteur institutionnel) la comptabilité nationale présente un compte des administrations publiques (le secteur APU présenté précédemment) qui reprend l'ensemble des opérations effectuées par les unités classées dans ce secteur et l'ensemble des éléments constitutifs de leur patrimoine au sens que la comptabilité nationale donne à ce terme.

La principale différence entre la comptabilité nationale et la comptabilité d'exercice est d'ordre technique mais entraîne des conséquences assez importantes. La comptabilité nationale distingue les flux et les stocks¹⁴. Longtemps elle s'est bornée à présenter des flux représentatifs d'opérations et cette situation existe encore dans de nombreux pays. Cette distinction est cruciale, la définition des opérations renvoie à l'architecture en partie quadruple¹⁵ de la comptabilité nationale. Une opération met en relation deux agents et doit être enregistrée, en partie double, de manière symétrique dans les comptes de ces deux agents. Un mouvement économique qui ne met pas en relation deux agents, comme par exemple la constatation d'une plus value de cession, n'est pas un événement comptabilisé en comptabilité nationale. Cette contrainte, liée au principe de la partie quadruple, joue également pour les actifs et passifs financiers qui traduisent des relations entre deux agents.

¹⁴ La terminologie du SCN et du SEC désigne tout mouvement affectant un stock comme un flux. Elle distingue deux catégories de flux : les opérations et les autres flux. Les opérations sont définies comme des actions économiques, entreprises d'un commun accord entre deux unités institutionnelles. Une action économique est soit un échange de valeur économique, soit un transfert volontaire d'une unité à une autre d'une certaine quantité de valeur économique sans qu'il y ait de contrepartie. Une opération met donc en présence deux unités distinctes, cependant, pour faciliter certaines analyses et par analogie avec la comptabilité générale, la comptabilité nationale admet l'existence d'opérations internes à une unité comme par exemple la production pour compte propre. Ces exceptions sont strictement limitées.

¹⁵ Un cadre comptable fondé sur la partie quadruple ne signifie pas une tenue de la comptabilité en partie quadruple mais l'existence de contraintes d'équilibre particulières : équilibre entre les emplois et les ressources des agents et équilibre entre les emplois d'un agent et les ressources d'autres agents. En pratique la « tenue » des comptes nationaux n'est ni en partie quadruple ni même en partie double, elle est fondée sur l'utilisation de sources qui peuvent être comptables (comptabilité de caisse comme comptabilité générale) ou statistiques et qui fournissent des éléments permettant d'évaluer les postes de flux ou de stocks prévus par le cadre comptable.

Afin de donner une vision complète des mouvements économiques d'une période, la comptabilité nationale prévoit des comptes de patrimoine articulés avec ces comptes de flux. Les comptes de patrimoine présentent le patrimoine des agents et son évolution en complétant l'enregistrement des mouvements provoqués par les opérations par la comptabilisation des autres flux, représentatifs des autres causes de variations de valeur.

L'utilisation d'un modèle fondé sur la partie quadruple conduit à analyser certains événements d'une manière différente de ce que propose la comptabilité d'entreprise. Pour cette dernière l'objectif ultime est de mesurer la variation de richesse entre deux dates. En comptabilité nationale on ne peut traiter de la même façon une variation causée par un flux entre deux agents et une variation qui ne dérive pas d'une opération au sens défini dans la note 4. En théorie les deux systèmes doivent décrire l'ensemble des événements économiques, mais avec des présentations et donc des analyses différentes. En pratique la comptabilité nationale s'est d'abord concentrée sur la description des opérations, la description des autres flux entrant dans le cadre des comptes de patrimoine qui sont plus récents et peu développés au niveau mondial (ils sont en principe complets en France). Il en résulte que certains événements, comme par exemple la survenance de certains passifs difficiles à identifier en termes de contrepartie, restent mal appréhendés en comptabilité nationale.

Ces différences ne semblent pas avoir été vraiment théorisées. On peut cependant avancer l'idée qu'elles reposent sur le fait que la comptabilité d'exercice est fondée sur le principe de l'entité (reporting entity) alors que la comptabilité nationale cherche d'abord à enregistrer les relations entre les entités et que les secteurs de regroupement de ces entités (sociétés, ménages, APU etc.) ne sont pas de entités. La signification de soldes particuliers pour un secteur, par exemple le besoin de financement des APU, repose sur la constatation que de tels soldes peuvent être l'agrégation directe des soldes correspondants des unités élémentaires, ce qui est plus problématique pour les éléments des comptes de ces unités (opérations, actifs ou passifs). Cette considération conduit à penser que la volonté de faire des comptes « consolidés » sur un périmètre APU soulève en soi des questions de principe probablement difficiles, mais non insurmontables, comme le montre le fait que le Royaume-Uni y est parvenu dans son propre contexte institutionnel. Il n'est cependant pas évident que la méthode et les justifications retenues soient transposables dans d'autres contextes. Ces questions restent largement à exposer dans toutes leurs dimensions.

La présentation du compte des APU selon les schémas du cadre central de comptabilité nationale n'est pas la seule information délivrée sur les finances publiques. Il existe une autre présentation proposée par le manuel de statistiques de finances publiques du FMI, ainsi que les adaptations qui sont nécessaires pour fournir les données requises pour présenter la dette et le déficit dans le cadre des traités européens. Ces adaptations sont très limitées. Le système du FMI opère uniquement des reclassements des données pour les présenter dans une séquence plus proche des présentations traditionnelles des finances publiques, sans doute plus en phase avec les approches budgétaires.

Une autre présentation porte sur le déficit et la dette au sens du traité de Maastricht. Cette présentation définit le déficit comme le solde des opérations non financières (capacité ou besoin de financement) du compte des APU. La dette est construite à partir de certaines catégories définies par la nomenclature des opérations financières de la comptabilité nationale, en procédant de plus à un changement de méthode d'évaluation qui est très limité.

On peut donc considérer que la comptabilité nationale constitue un système unique avec des différences de présentation. Ces écarts sont limités sur le plan technique et parfaitement circonscrits. Dans le cas du système du FMI ils s'expliquent et se justifient par la recherche d'une présentation plus proche des présentations habituellement utilisées en finances publiques, mais ils ne traitent pas pour autant mieux les véritables spécificités du secteur public que ne le fait le cadre central de la comptabilité nationale. La définition de la dette visée par la procédure de déficit excessif résulte avant tout d'un accord politique. Cette pluralité de présentation ne pose aucun problème d'un point de vue technique, il n'est pas certain qu'elle favorise la lecture et la compréhension des données.

Conclusion : les apports et les limites de l'approche comptable des finances publiques

La comptabilité d'exercice, comme la comptabilité nationale, sont des systèmes construits pour fournir des informations économiques et financières sur la situation d'agents quelconques. Le modèle utilisé est cependant fortement inspiré, dans les deux cas, par la comptabilité d'entreprise, la comptabilité nationale s'en écartant davantage de manière explicite, en raison de la nécessité de décrire des comportements de consommation finale et de redistribution a priori non pertinents pour les entreprises. Aucun de ces deux systèmes ne s'est intéressé précisément aux spécificités du secteur public. La comptabilité nationale a certes tenté, avec un succès limité, de prendre en compte des activités non marchandes. Mais cette approche s'explique plus par le souci d'introduire une cohérence dans l'analyse des revenus des différents agents que par la volonté de traiter explicitement ces spécificités. La comptabilité d'exercice est encore en attente d'un cadre conceptuel adapté au secteur public, certains soutenant d'ailleurs qu'un tel cadre n'est ni nécessaire ni même pertinent, le cadre élaboré pour les entreprises restant pour eux la seule référence utile.

L'utilisation de ces techniques pour fournir une information sur les finances publiques présente donc à la fois les avantages et les inconvénients qui découlent de leur caractère général, voire universel. L'avantage principal est représenté par la possibilité de comparer les données ainsi recueillies avec les données provenant des autres secteurs. Le cadre et les grands principes étant identiques, il est en effet possible, en théorie, de replacer le débat sur les finances publiques dans une optique macro-économique, soit directement avec la comptabilité nationale, soit en utilisant les techniques de consolidation de la comptabilité d'exercice, prolongées par les méthodes d'analyse financière qui s'appuient sur cette comptabilité. L'inconvénient est que ces techniques sont peu adaptées lorsqu'il s'agit de prolonger l'analyse pour formuler des recommandations car il faut alors pouvoir tenir compte des spécificités du secteur public.

Les apports de la comptabilité

Si la nécessité de prendre en compte les spécificités du secteur public pour l'analyse macroéconomique paraît indiscutable, cette contrainte est sans doute moins forte dès lors qu'on s'intéresse à des questions moins globales. L'utilité du recours à la comptabilité d'exercice pour améliorer la gestion des entités publiques au niveau même de ces entités (niveau microéconomique) a été largement démontrée par la mise en œuvre de cette comptabilité dans de nombreuses entités publiques.

Dès lors que les responsabilités et les droits d'une entité sont bien définis et qu'il est possible de lui fixer une date de création non arbitraire, les techniques comptables permettent de comptabiliser les responsabilités comme des passifs et les droits comme des actifs et d'en déduire un bilan et un compte de résultat. Il existe certes une difficulté spécifique sur l'évaluation de ces éléments, liée au caractère non marchand de l'activité. Cependant cela n'affecte que la portée des soldes (résultat et variations des fonds propres) et ne remet pas en cause l'utilité de l'enregistrement et du suivi dans le temps de ces éléments d'actifs et de passifs.

Il est rare que les gestionnaires directs des entités publiques soient confrontés aux problématiques qui font les spécificités de ce secteur. Il s'agit en général à ce niveau de gérer des activités administratives ou de production de services non marchands. La gestion financière ou d'actifs non spécifiques (immeubles, matériels, etc.) à ce niveau peut sans doute s'appuyer sur les données produites par une comptabilité proche de celles des entreprises. On pourrait d'ailleurs se limiter à la comptabilisation des éléments servant à la gestion microéconomique. On ignorerait la plupart des spécificités et, en consolidant ces comptabilités d'unités opérationnelles on ferait les comptes de l'État en tant qu'agent de la Nation chargé d'assurer des activités de service fournies gratuitement. La comptabilité serait donc analogue à celle des entreprises de services (aux spécificités liées au caractère non marchand de l'activité près). Mais la question du traitement des flux de redistribution resterait posée.

Cette approche, apparemment modeste, reste assez ambitieuse. Elle suppose d'une part un effort important de modernisation des systèmes d'information et de contrôle. Elle représente d'autre part une mutation dans la gestion publique puisqu'elle s'adresse en réalité à tous les gestionnaires en les invitant à intégrer dans leur pratique des éléments de gestion que les approches fondées sur la seule comptabilité budgétaire laissent dans l'ombre, voire dans certains cas conduisent à traiter d'une manière contestable. Elle peut donc constituer en soi un objectif important. La question du traitement des flux de redistribution doit cependant être réglée. Partant du constat qu'elle n'est pas centrale dans cette démarche, on pourrait la résoudre en adoptant une approche simple et réaliste (mais rigoureuse) de la constatation des droits et obligations, fondée sur la notion d'exigibilité.

Les limites de la comptabilité et les voies d'un complément possible

La recherche d'une description plus complète, intégrant l'ensemble des modalités d'intervention du secteur public sur

une base cohérente, conduit à constater que la comptabilité d'exercice et la comptabilité nationale éprouvent, par delà leur différence, les mêmes difficultés à s'appliquer aux spécificités des finances publiques.

Une raison tient sans doute à l'emploi de la technique comptable qui est focalisée sur le passé. Même si des prévisions ou des hypothèses sur l'avenir sont utilisées pour fonder certaines évaluations, l'existence des actifs et des passifs doit être avérée au moment de la clôture, aucun actif ou passif futur, même très probable, ne peut être comptabilisé. La comptabilité ne peut, à elle seule, se transformer en instrument de prévision.

Or, il est certain que le secteur public, comme d'ailleurs les entreprises, doit disposer d'outils de prévision pour leur gestion. Mais la relation entre passé et futur a des conséquences différentes pour les entités publiques et les entités privées. Ces dernières étant potentiellement cessibles et mortelles, il est important de savoir ce qu'un acquéreur potentiel ou un liquidateur aura comme obligation dont il ne pourra se défaire autrement qu'en la réglant et sur quels actifs existants il pourra compter pour poursuivre l'activité ou régler l'obligation. La comptabilité d'entreprise doit répondre directement à des besoins liés à cette caractéristique en raison de la nécessité de privilégier la mesure des conséquences de la cessibilité potentiellement permanente et de l'incapacité à remettre en cause certains types d'obligations (les obligations contractuelles et celles qui résultent de lois que les entreprises ne peuvent changer de leur seule volonté).

Ce raisonnement s'applique plus ou moins à certaines catégories d'entités publiques qui, même si elles ne sont pas cessibles comme les entreprises, sont susceptibles de se transformer et ne disposent pas du pouvoir de modifier les règles qui leur sont applicables. Mais pour certaines autres entités, dont l'État est la plus emblématique, ces deux caractéristiques sont absentes. La cessibilité et probablement la mortalité sont exclues, à la fois pour des raisons politiques et juridiques fortes et pour des raisons économiques : l'existence de situations nettes structurellement négatives dans l'ensemble des États rend assez peu probable l'idée de cession de l'entité ; paradoxalement elles rendent la mortalité improbable parce que le seul moyen de rembourser des dettes qui excèdent largement les actifs est de compter sur le futur (et spécialement sur les impôts futurs) ou sur leur annulation de fait par l'inflation voire le défaut sans contrepartie. La contrainte portant sur le règlement des obligations n'est certes pas nulle pour l'État mais elle s'exerce dans un contexte très différent, conséquence de la souveraineté et marqué par des marges de manœuvre incomparablement plus grandes que celles dont disposent les entreprises.

Cette différence entre entités publiques de premier rang et entreprises privées ne justifie aucunement le rejet de l'approche comptable pour discuter de la situation des finances publiques. D'une part parce que, comme on l'a déjà souligné, la comptabilité reste complètement pertinente pour les usages de gestion « microéconomiques », d'autre part parce que la comptabilité fournit des données globales d'une très grande fiabilité. Mais elle conduit à penser que l'enjeu de la comptabilisation de certains droits et obligations en actifs n'est pas le même pour

le secteur public. La difficulté liée au caractère « politiquement révisable » de certains d'entre eux ne peut être résolue que par une fuite en avant qui consisterait à tout comptabiliser, y compris les attributs actuels et potentiels de la souveraineté (ce que personne ne propose) ou, au contraire, par la renonciation à comptabiliser ces éléments pour se limiter aux droits et obligations vraiment opposables. Si cette dernière solution devait être retenue il est clair que la comptabilité (au moins le bilan et le compte de résultat) se trouverait incapable de fournir des données sur des engagements très probables se traduisant par des dépenses futures également très probables.

La question est donc plutôt de savoir comment compléter les données fournies par les comptes. Il est cependant possible d'assurer plus directement une correspondance entre règlement des obligations (qui se traduit par des dépenses futures) et recettes futures. Une telle démarche existe, au moins en théorie et parfois en pratique. Elle consiste à mesurer la soutenabilité des politiques budgétaires et fiscales. Il s'agit cependant d'une approche radicalement différente de l'approche comptable, qui permet d'ignorer certaines difficultés majeures de la comptabilité. Le débat sur le degré de consistance d'une obligation est en effet très simplifié puisqu'il ne porte plus sur son caractère plus ou moins contraignant mais seulement sur la probabilité de son règlement.

Il n'est cependant pas certain qu'il soit plus facile de calculer la probabilité de règlement d'une obligation que d'évaluer son degré de consistance juridique. Mais l'avantage est que l'on peut faire des hypothèses (et proposer plusieurs jeux d'hypothèses) alors que le comptable doit s'appuyer sur des faits établis dont l'interprétation doit être (ou est censée être) univoque.

La soutenabilité est donc une approche qui fournit des données complémentaires, probablement plus riches de signification que les seuls documents comptables et qui sont certainement utiles, voire indispensables. Elle ne peut se substituer à l'approche comptable qui reste légitime sur son domaine propre et qui constitue un élément structurant fondamental des systèmes d'information dans les domaines budgétaires, y compris étendus à l'approche en termes de soutenabilité. Il reste donc à mieux définir les rôles respectifs de ces approches, à organiser et à normaliser la production et le contrôle des données comptables nécessaires aux études de soutenabilité tout en poursuivant le perfectionnement de la comptabilité publique en développant une meilleure compréhension de son utilité et de ses limites (l'encadré 5 montre comment le Royaume-Uni et les États-Unis articulent les approches de comptabilité générale, de comptabilité nationale et de soutenabilité budgétaire). n

Encadré 5
The relationship between data in the WGA, National Accounts and Office for Budget Responsibility's long-term projections

	Past	Future
Inflows	Past inflows including cash already received	Assets such as amounts receivable (where the amount to be received can be reliably quantified, for example, amounts due under contracts) Contingent assets (assets where the valuation is uncertain) Future revenues (such as taxes on future activities) and future assets (which cannot be recorded as assets or contingent assets because the existence, valuation or timing of any receipt is not sufficiently certain)
	Outflows	Past expenditure

Past inflows, past expenditure, assets and liabilities : included in WGA, NA, et Office for Budget Responsibility's long-term projections
Provisions for future expenditure : included in WGA et Office for Budget Responsibility's long-term projections
Future revenues and future expenditure : included in WGA (annexe) et Office for Budget Responsibility's long-term projections
Contingent liabilities : included in Office for Budget Responsibility's long-term projections

- Figure shows the inflows and outflows covered by the WGA, the National Accounts, and the Office for Budget Responsibility's long-term projections.
- The Office for Budget Responsibility's long-term projections do not include future physical assets

Source: National Audit Office analysis.

The Federal Government's Financial Position and Condition

Dollars in Billions	2012	2011	Increase / (Decrease)	
			\$	%
FINANCIAL MEASURES				
Gross Cost	\$ (3,844.9)	\$ (3,998.3)	\$ (153.4)	(3.8%)
Less: Earned Revenue	\$ 350.8	\$ 365.6	\$ (14.8)	(4.0%)
Gain/(Loss) from Changes in Assumptions	\$ (320.2)	\$ (28.1)	\$ 292.1	1039.5%
Net Cost¹	\$ (3,814.3)	\$ (3,660.8)	\$ 153.5	4.2%
Less: Taxes and Other Revenue:	\$ 2,518.2	\$ 2,363.8	\$ 154.4	6.5%
Unmatched Transactions & Balances	\$ (20.2)	\$ (15.6)	\$ 4.6	29.5%
Net Operating Cost²	\$ (1,316.3)	\$ (1,312.6)	\$ 3.7	0.3%
Assets³:				
Cash & Other Monetary Assets	\$ 206.2	\$ 177.0	\$ 29.2	16.5%
Loans Receivable and Investments, Net ⁴	\$ 1,009.1	\$ 985.2	\$ 23.9	2.4%
Property, Plant & Equipment, Net	\$ 855.0	\$ 852.8	\$ 2.2	0.3%
Other	\$ 678.0	\$ 692.3	\$ (14.3)	(2.1%)
Total Assets	\$ 2,748.3	\$ 2,707.3	\$ 41.0	1.5%
Liabilities³:				
Federal Debt Held by the Public & Accrued Interest	\$ (11,332.3)	\$ (10,174.1)	\$ 1,158.2	11.4%
Federal Employee & Veterans Benefits	\$ (6,274.0)	\$ (5,792.2)	\$ 481.8	8.3%
Other	\$ (1,243.0)	\$ (1,526.4)	\$ (283.4)	(18.6%)
Total Liabilities	\$ (18,849.3)	\$ (17,492.7)	\$ 1,356.6	7.8%
Net Position (Assets minus Liabilities)	\$ (16,101.0)	\$ (14,785.4)	\$ (1,315.6)	(8.9%)
SUSTAINABILITY MEASURES				
Social Insurance Net Expenditures⁵:				
Social Security (OASDI)	\$ (11,278)	\$ (9,157)	\$ 2,121	23%
Medicare (Parts A, B, & D)	\$ (27,174)	\$ (24,572)	\$ 2,602	11%
Other	\$ (102)	\$ (101)	\$ 1	1%
Total Social Insurance Net Expenditures	\$ (38,554)	\$ (33,830)	\$ 4,724	14.0%
Total Federal Government Noninterest Net Expenditures⁶	\$ (16,500)	\$ (6,400)	\$ 10,100	157.8%
BUDGET DEFICIT				
Unified Budget Deficit⁷	\$ (1,089.4)	\$ (1,298.6)	\$ (209.2)	(16.1%)

1 Source: Statement of Net Cost.

2 Source: Statements of Operations and Change in Net Position.

3 Source: Balance Sheet.

4 Includes: Loans Receivable and Mortgage-Backed Securities, Troubled Asset Relief Program (TARP) Investments, and Investments in Government-Sponsored Enterprises (GSEs).

5 Source: Statements of Social Insurance (SOI). Amounts equal estimated present value of projected revenues and expenditures for scheduled benefits over the next 75 years of certain 'Social Insurance' programs (Social Security, Medicare Parts A, B, & D, Railroad Retirement - Black Lung is projected through 2040). Amounts reflect 'Open Group' totals (all current and projected program participants during the 75-year projection period).

6 Represents the 75-year projection of the Federal Government's receipts less non-interest spending as reported in the Statement of Long-Term Fiscal Projections in the Required Supplementary Information section of the Report.

7 Source: Final Monthly Treasury Statement (as of 9/30/2012 and 9/30/2011).

Note: totals may not equal sum of components due to rounding.



Claude BADRONE

Président de la commission nationale d'inscription des associations de gestion et de comptabilité (AGC)

Une réforme méconnue : l'unification des professionnels de l'expertise comptable par l'ordonnance n° 2004-279 du 25 mars 2004

Au début du XX^e siècle, le développement du commerce, l'industrialisation progressive du pays, la naissance des marchés financiers et l'évolution de la fiscalité (impôt sur le revenu en 1914, impôt sur les bénéfices en 1917, taxe sur le chiffre d'affaires en 1920) vont progressivement donner ses lettres de noblesse à la comptabilité et conduire à la naissance des premiers plans comptables.

Parallèlement, la nécessité d'organiser la profession comptable au niveau national apparaît comme une évidence : l'ordre des experts-comptables et des comptables agréés est créé par une loi de 1942 et refondé par l'ordonnance 45-2138 du 19 septembre 1945 « portant institution de l'ordre des experts-comptables et des comptables et réglementant les titres et professions d'expert-comptable et de comptable agréé »¹. L'ordre rénové compte alors 5 678 professionnels dont 1 530 experts-comptables et 4 148 comptables agréés.

Un conflit larvé puis de graves dissensions internes entre experts-comptables et comptables agréés vont aboutir à la loi n° 68-946 du 31 octobre 1968 qui supprime le recrutement des comptables agréés² et réalise ainsi une première unification de la profession.

Mais déjà une autre bataille s'annonçait autour des centres de gestion agréés (CGA) créés en 1974.

I- Une brèche dans le monopole des experts-comptables : la création des centres de gestion agréés

A. La naissance des centres de gestion agréés (cga) en 1974

Dès les années 1950 des initiatives émanant de l'assemblée permanente des chambres d'agriculture conduisent à la mise en place de centres de gestion (notamment les centres d'économie rurale CER) afin d'aider les agriculteurs à mieux gérer leurs exploitations. D'abord orientés vers la mise en place

d'outils de gestion, ces centres agricoles en viennent progressivement à tenir la comptabilité de leurs adhérents.

La même démarche a été développée dans le monde de l'artisanat à la fin des années 1960 et au début des années 1970, après la généralisation de la TVA au commerce de détail (1966) et l'institution d'un régime simplifié d'imposition en matière de BIC (1972).

Le début des années 1970 est aussi marqué par les succès d'un mouvement contestataire parmi les commerçants et artisans (CID-UNATI) imputable à l'extension rapide des « grandes surfaces » qui porte un coup très rude au petit commerce. Cette contestation, parfois brutale, est aussi liée au renforcement de la lutte contre la fraude fiscale initiée par la direction générale des impôts, alors que les travailleurs indépendants dénoncent la présomption de fraude qui pèse sur eux, alors que leurs

¹ Cette ordonnance est encore aujourd'hui le texte de base de l'organisation des professionnels de l'expertise comptable.

² Les derniers comptables agréés seront intégrés en qualité d'experts-comptables par la loi n° 94-679 du 8 août 1994.

revenus déclarés ne bénéficient pas de l'abattement de 20 % qui est accordé aux salariés. Ces travailleurs indépendants se sentent stigmatisés par les pouvoirs publics.

C'est dans ce contexte que la loi de finances rectificative pour 1974 du 27 décembre 1974 (n° 74-1114) a créé les centres de gestion agréés (CGA)³. Les pouvoirs publics poursuivent trois objectifs :

- favoriser le civisme fiscal des travailleurs indépendants et améliorer la connaissance des revenus non salariaux en vue de parvenir, à terme, à une égalité de traitement fiscal avec les revenus salariaux ;
- fournir aux adhérents (artisans, commerçants, agriculteurs) une assistance en matière de gestion par la mise à disposition annuelle d'un dossier caractérisant la situation économique et financière de l'entreprise (ratios, tableau de financement, commentaires sur la gestion)
- améliorer les relations entre l'administration fiscale et les travailleurs indépendants en facilitant la concertation. À cet effet, un représentant de l'administration fiscale est chargé d'apporter une assistance technique auprès de chaque centre.

Les centres sont constitués sous la forme d'associations de la loi de 1901 à l'initiative soit de chambres de commerce ou d'industrie, de chambres de métiers ou de chambres d'agriculture ; soit de syndicats professionnels d'artisans, de commerçants ou d'agriculteurs ; soit d'experts-comptables.

L'agrément délivré par l'administration fiscale est subordonné à la signature d'une convention et à la justification que les salariés responsables des services comptables remplissent certaines conditions de diplôme ou d'expérience professionnelle.

³ Les associations de gestion agréées (AGA) qui sont pour les professions libérales l'équivalent des CGA dédiés aux professions agricoles ou commerciales ont été créés par la loi de finances pour 1977 (n° 76-1232 du 29 décembre 1976). Les conditions d'octroi de l'agrément aux AGA sont très voisines de celles prévues pour les CGA. Les AGA ont pour mission de faciliter l'accomplissement des obligations fiscales des adhérents et développer l'usage de la tenue d'une comptabilité conforme à un plan comptable professionnel dès lors que les professionnels libéraux ne sont pas soumis au plan comptable général qui s'impose aux entreprises commerciales et sont fréquemment imposés selon la règle des recettes encaissées et des dépenses payées. Cette situation explique pourquoi les AGA n'ont pas été intégrées dans le champ de la réforme comptable de 2004.

Peuvent adhérer à un CGA les entreprises- individuelles ou personnes morales- qui exercent une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, qu'elles relèvent de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés. Toutefois, les avantages fiscaux liés à l'adhésion sont réservés aux adhérents relevant de l'impôt sur le revenu et soumis à un régime de bénéfice réel. Il en est ainsi notamment de l'abattement sur le bénéfice imposable. Le montant de cet abattement a été progressivement revalorisé pour être finalement aligné sur celui dont bénéficient les salariés⁴.

B- L'habilitation comptable des CGA

1. Les CGA « agricoles » (CGI, art.1649 quater D II)

Dès 1974 les CGA créés à l'initiative de chambres d'agriculture ou de syndicats d'exploitants agricoles regroupant exclusivement des entreprises agricoles non soumises aux obligations du code de commerce, se sont vu accorder la possibilité de tenir la comptabilité de leurs adhérents personnes physiques imposables au réel normal ou simplifié ou sociétés (soumises à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés) quel que soit le montant de leur chiffre d'affaires.

Cette habilitation impose l'intervention d'un expert-comptable membre de l'ordre qui contrôle la régularité des documents établis par le CGA.

2. Les CGA « BIC »

Cette première brèche au monopole des experts-comptables a été élargie en 1977 (loi de finances n° 76-1232 du 27 décembre 1976) lorsque les CGA regroupant des artisans et des commerçants ont été également autorisés, sous certaines conditions, à tenir la comptabilité de leurs adhérents.

Deux types d'habilitation à tenir des comptabilités ont été délivrés par l'administration fiscale :

- l'habilitation dite « Cluzel » (CGI, art. 1649 quater D III),
- l'habilitation dite « élargie » (CGI, art.1649 quater D IV)

⁴ Lorsque l'abattement de 20 % a été intégré au barème de l'impôt sur le revenu (loi de finances pour 2006 n° 2005-1719 du 20 déc,2005), le législateur a institué, dans un souci de neutralité par rapport à la situation antérieure, une majoration de 25 % sur les revenus des travailleurs indépendants soumis à un régime de bénéfice réel d'imposition, sauf pour les adhérents des organismes agréés (CGI, art. 158-7).

	Habilitation pour les CGA exclusivement agricoles	Habilitation pour les CGA à prépondérance BIC	
		Habilitation « Cluzel »	Habilitation « élargie »
Entreprises concernées	Toutes entreprises quel que soit leur chiffre d'affaires (CA)	Entreprises dont le CA est inférieur à 50 % du RSI	Entreprises dont le CA est inférieur à 80 % du RSI
Intervention d'un expert-comptable	- contrôle par sondages des dossiers dont le CA est inférieur à 50 % du RSI - contrôle de tous les dossiers pour les autres adhérents.	Contrôle par sondages	Contrôle de tous les dossiers
Respect de la condition de CA	Pas de condition de CA pour l'habilitation	Condition doit être respectée chaque année	Condition doit être respectée au moment de l'adhésion

Comme le montre le tableau précédent, ces habilitations comptables étaient soumises à des conditions complexes concernant :

- les limites de chiffre d'affaires des adhérents,
- les modalités de surveillance par des experts-comptables inscrits à l'ordre.

Au début des années 2000, il existait 280 CGAH (sur 385 CGA au total) se répartissant comme suit :

- 130 CGAH agricoles qui tenaient 200 000 comptabilités (pour 230 000 adhérents au total) ,
- 150 CGAH « BIC » qui tenaient 90 000 comptabilités (pour 520 000 adhérents au total)⁵.

Les CGAH emploient à l'époque 9 000 salariés et réalisent un chiffre d'affaires de l'ordre de 500 millions d'euros,

C- Un dispositif complexe qui ne satisfait personne

1. Aucune des parties prenantes n'est satisfaite

- Bien que les CGAH ne couvrent qu'une petite partie du marché de la comptabilité⁶, les experts-comptables s'élèvent contre une brèche- qui s'élargit- faite dans le droit exclusif qu'ils tiennent de l'ordonnance de 1945.

Ils soulignent que le cadre ordinal assure les meilleures garanties d'exercice professionnel (diplômes, normes professionnelles, déontologie, discipline...) qui sont à la base de la sécurité due aux clients. Ils relèvent en outre l'existence de centres « sauvages » qui tiennent des comptabilités en dehors même de la réglementation en vigueur.

- Les centres de gestion se considèrent comme perpétuellement soumis à la remise en cause de leur existence.

Ils estiment que la forme associative a le mérite d'être adaptée à la fourniture d'un service pluridisciplinaire permettant aux entreprises adhérentes (PME et TPE) de disposer non seulement d'une assistance comptable et fiscale, mais aussi de services liés à une connaissance approfondie de la profession. L'absence de but lucratif de l'association permet aussi que cette assistance soit rendue à un prix compétitif.

À la fin des années 1990 les antagonismes s'exacerbent. Les relèvements successifs du plafond du régime simplifié d'imposition (RSI)⁷ qui augmentent mécaniquement le champ de l'activité des CGAH irritent les experts-comptables. Des poursuites pour exercice illégal de la profession comptable sont engagées contre plusieurs centres de gestion.

2. La lente maturation de la réforme (1996- 2004)

Pour sortir de cette situation conflictuelle, le Gouvernement missionne en 1996 M. François Cailleteau, Inspecteur général des finances, pour faire des propositions permettant le rapprochement des points de vue.

⁵ Contrairement aux agriculteurs, une très grande majorité d'adhérents relevant des BIC continue à faire tenir leur comptabilité par un expert-comptable.

⁶ L'ordre des experts-comptables regroupe au début des années 2000 environ 10 000 cabinets et sociétés d'expertise comptable dans lesquels exercent 15 000 experts-comptables, 5 000 stagiaires et 110 000 salariés. Les membres de l'ordre tiennent 1 500 000 comptabilités. Ils réalisent un chiffre d'affaires de l'ordre de 7 milliards d'euros.

⁷ Le plafond du RSI a été multiplié par trois entre 1985 et 2004 pour les ventes, de 152 450 euros à 763 000 euros et par cinq pour les prestations de service, de 45 735 euros à 230 000 euros.

Les travaux de la mission Cailleteau avaient pour objet de dégager un consensus visant à parvenir à une unification de la profession comptable entre les protagonistes suivants :

- d'une part, l'Ordre des experts-comptables qui n'est pas une structure monolithique (diversité très grande des cabinets par leur taille et la nature de leur clientèle) ;
- et d'autre part les 4 fédérations représentatives des CGAH⁸.

La mission Cailleteau a poursuivi ses travaux jusqu'à la fin de l'année 1998 sans parvenir à dégager un compromis accepté par toutes les parties. Néanmoins, sur la base de cet important travail, la concertation s'est longuement poursuivie entre la Direction générale des impôts, l'Ordre des experts-comptables et les 4 Fédérations pour aboutir finalement à un consensus qui a fait l'objet de l'article 5 de l'ordonnance du 25 mars 2004 (n° 2004-279) qui a aménagé l'ordonnance de base du 19 septembre 1945.

II- L'unification de la profession comptable par l'ordonnance du 25 mars 2004 complétée par le décret n° 2102- 432 du 30 mars 2012

L'ordonnance du 24 mars 2004 unifie la profession comptable en prévoyant :

- la création, à côté du secteur libéral (experts-comptables et sociétés d'expertise comptable), d'un secteur associatif constitué par des associations de gestion et de comptabilité (AGC) qui sont soumises aux dispositions législatives et réglementaires qui régissent la profession d'expert-comptable ;
- des mesures transitoires organisant la disparition programmée des CGAH ;
- des mesures prenant en compte les spécificités du secteur associatif, qui ont été précisées par le décret n° 2012- 432 du 30 mars 2012 et l'arrêté du 3 mai 2012 portant agrément du règlement intérieur de l'ordre des experts-comptables.

Pour la mise en œuvre de la réforme, l'article 42 bis nouveau de l'ordonnance du 19 septembre 1945 a institué auprès du conseil supérieur de l'ordre une « commission nationale d'inscription des associations de gestion et de comptabilité » dite « commission 42bis ». Sa composition et son fonctionnement ont été précisés par le décret n° 2005- 453 du 10 mai 2005 repris sous les articles 106 à 113 du décret n° 2012- 432 du 30 mars 2012 relatif à l'exercice de l'activité d'expertise comptable.

A- La commission nationale d'inscription des agc dite « commission 42bis » est au cœur de la réforme

1. Les missions de la commission : Elle est chargée :

- de statuer sur l'inscription des AGC à la suite de tableau de l'ordre des experts-comptables et d'en tenir la liste ;
- de statuer sur l'inscription au tableau de l'ordre ou à sa suite de certains salariés des anciens CGAH ;

⁸ Deux fédérations rassemblent les centres à dominante agricole : le CNCER (Centre national des centres d'économie rurale) et le CLCP (Centre de liaison des présidents de centre) proche de la FNSEA.

Les deux autres fédérations rassemblent des centres à dominante BIC : le CLCG (Comité de liaison des centres de gestion) et la FFCGEA (Fédération française des centres de gestion et d'économie de l'artisanat) proche de l'UPA.

- de surveiller l'exercice de l'activité d'expertise comptable sous la forme associative, notamment en participant à la mise en œuvre du contrôle de qualité.

En outre, et depuis 2010⁹ la Commission peut-être consultée pour avis par le ministre chargé de l'économie sur les projets de textes relatifs à l'exercice associatif de la profession.

2. La composition, le fonctionnement et l'activité de la commission

a. La composition :

- un président désigné par arrêté du ministre chargé du budget ;
- quatre membres du conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables élus par leurs pairs ;
- quatre personnalités qualifiées désignées par les quatre fédérations représentatives des AGC.

Un commissaire du Gouvernement qui représente le ministre chargé de l'économie est désigné auprès de la commission.

b) Le fonctionnement :

Le président désigne les rapporteurs des dossiers d'inscription parmi les membres de la commission ou en dehors d'eux.

Les décisions sont prises à la majorité des voix ; en cas de partage des voix, celle du président est prépondérante.

Une décision de rejet ne peut intervenir sans que le candidat à l'inscription (AGC ou salarié) ou son représentant ait été entendu ou dûment appelé.

c) L'activité de la commission

De mai 2005 date de son installation à décembre 2009, la commission a reçu et examiné 240 candidatures d'AGC et près de 1000 candidatures de salariés des anciens CGAH. Une cinquantaine de séances ont été consacrées à cette mission dans un climat parfois tendu entre experts-comptables et fédérations d'AGC.

Depuis 2010, la commission a été consultée pour avis par la tutelle sur des projets de textes relatifs à l'exercice associatif de la profession : normes professionnelles, nouvelle assiette des cotisations et contributions professionnelles, création des sociétés financières de professions libérales, texte relatif aux participations financières et aux mandats sociaux, décret relatif à l'exercice de l'activité d'expertise comptable, arrêtés modifiant le règlement intérieur de l'ordre..

La commission a également travaillé à la mise en place des outils et au lancement du contrôle de qualité dans les AGC, en liaison avec la commission qualité du conseil supérieur.

Elle a aussi été saisie de difficultés d'application de la réglementation aux AGC par les conseils régionaux (inscription de bureaux secondaires, procédure d'omission provisoire du tableau des salariés ...)

3- Les voies de recours :

Les décisions de la commission relatives à l'inscription des AGC ou des salariés des anciens CGAH ont pu être déférées devant le comité national du tableau institué par l'article 43 de

l'ordonnance du 19 septembre 1945 modifiée. Cette instance est composée d'un président désigné par le ministre chargé de la justice parmi les magistrats du siège des cours d'appel et de quatre experts-comptables élus par le conseil supérieur de l'ordre parmi ses membres. Lorsque le comité est saisi d'une décision de la commission 42 bis, il siège dans une formation élargie comprenant en plus quatre représentants des fédérations représentatives des AGC désignés par le ministre chargé de l'économie.

En pratique, sur les quelques 1200 décisions prises par la commission 42 bis, quelques unes seulement ont été déférées devant le comité national du tableau. Ce faible nombre est dû au fait que la commission a choisi une méthode de travail privilégiant la concertation : information effectuée en amont par les fédérations d'AGC, nomination de rapporteurs membres titulaires ou suppléants de la commission, audition quasi systématique des candidats, enquêtes complémentaires et sursis à statuer permettant de compléter le dossier de candidature ou au candidat de retirer son dossier...

B- La création *ex nihilo* d'associations de gestion et de comptabilité (AGC)

1. Aux termes du I de l'article 7 ter nouveau de l'ordonnance du 19 septembre 1945 modifiée, « L'activité d'expertise comptable peut également être exercée au sein d'associations de gestion et de comptabilité qui ne sont pas membres de l'ordre des experts-comptables. », mais qui sont inscrites sur une liste à la suite du tableau tenu par le conseil régional de l'ordre où leur siège est situé.

- Les caractéristiques de ces AGC constituées sous la forme d'associations régies par la loi de 1901 sont les suivantes :

– elles sont créées à l'initiative soit de chambres de commerce et d'industrie, de chambres de métiers ou de chambres d'agriculture, soit d'organisations professionnelles (syndicats professionnels notamment) d'industriels, de commerçants, d'artisans, d'agriculteurs ou de professions libérales ;

– les administrateurs et les dirigeants de l'AGC (élus par les adhérents) doivent justifier avoir satisfait à leurs obligations fiscales et sociales ;

– l'AGC doit justifier d'au moins trois cents adhérents au moment de son inscription.

- Toutes les règles qui antérieurement limitaient l'activité comptable des CGAH, notamment celles liées au régime d'imposition des adhérents ou à leur chiffre d'affaires sont supprimées.

• Comme les experts-comptables libéraux, les nouvelles AGC ont pour objet de fournir les prestations comptables et les prestations accessoires prévues aux articles 2 et 22 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 modifiée

• Aux termes du II de l'article 7 ter précité, « les nouvelles AGC sont soumises aux dispositions législatives et réglementaires relatives à la profession d'expert-comptable », notamment celles qui concernent l'application des normes professionnelles, la déontologie et les sanctions disciplinaires.

- En vertu du III de l'article 7ter, les nouvelles AGC versent aux conseils régionaux dont elles relèvent des contributions

⁹ Article 26 de la loi n° 2010-853 du 23 juillet 2010 relative aux réseaux consulaires, au commerce, à l'artisanat et aux services.

professionnelles similaires à celles acquittées par les membres de l'ordre.

2. Parallèlement au dispositif autorisant la création d'AGC ex nihilo, les articles 83 à 83 quinquies de l'ordonnance du 19 septembre 1945 modifiée ont organisé la disparition progressive des anciens CGAH qui n'ont plus été habilités à tenir des comptabilités à compter du 1^{er} janvier 2010.

C- Les mesures transitoires organisant la disparition progressive des CGAH

1. La transformation des CGAH

Aux termes de l'article 83 nouveau de l'ordonnance du 19 septembre 1945, les CGAH ont disposé d'un délai de 4 ans expirant le 12 mai 2009 pour se transformer en séparant leurs activités entre d'une part l'activité d'aide à la gestion dévolue à un CGA et l'activité de tenue de comptabilité exercée par une AGC.

Les AGC issues de la transformation des anciens CGAH ont dû demander leur inscription à la suite du tableau de l'ordre des experts-comptables à la commission 42 bis.

Les opérations de transformation des CGAH se sont effectuées en franchise d'impôt (IS, TVA et droits d'enregistrement).

2. L'inscription de certains salariés des anciens CGAH au tableau de l'ordre ou à sa suite

Trois catégories de salariés ont pu être inscrits au tableau de l'ordre soit en qualité d'experts-comptables soit en qualité de salarié autorisé à exercer la profession d'expert-comptable en vertu des articles 83 bis, 83 ter et 83 quater nouveaux de l'ordonnance du 19 septembre 1945 modifiée.

Les demandes d'inscription correspondantes ont été traitées par la commission 42bis. Elles ont pu être déposées jusqu'au 12 mai 2006 pour les salariés mentionnés à l'article 83 bis, 12 mai 2007 pour les 83ter et 12 mai 2009 pour les 83quater.

a) Les salariés dits « 83 bis » : ils sont inscrits au tableau de l'ordre en qualité d'experts-comptables s'ils remplissent cumulativement des conditions d'âge (plus de 45 ans), de diplôme (4 années d'études supérieures) et d'expérience professionnelle en matière comptable (10 ans).

b) Les salariés dits « 83ter » : ils sont inscrits dans une liste à la suite du tableau de l'ordre en qualité de salariés autorisés à exercer l'activité d'expertise comptable, s'ils remplissent cumulativement la condition d'âge ou de diplôme mentionnée ci-dessus pour les 83bis et la condition d'expérience professionnelle.

Après la décision d'admission prise par la commission 42bis, ces « salariés 83ter » ne peuvent exercer leur activité d'expertise comptable qu'au sein du secteur associatif.

c) Les salariés dits « 83 quater » : si aucun salarié d'un CGAH transformé ne remplit les conditions pour être inscrit au tableau ou à sa suite en vertu des dispositions des articles 83 bis ou 83 ter, un des salariés du CGAH pourra être autorisé à exercer la profession d'expert-comptable au sein de l'AGC issue de la transformation de ce CGAH, s'il justifie d'une expérience professionnelle suffisante.

Après la décision d'admission prise par la commission 42bis, ces salariés « 83 quater » ne peuvent exercer leur activité

d'expertise comptable qu'au sein de l'AGC issue de la transformation du CGAH qui a présenté leur candidature.

3. Le ratio d'encadrement des AGC

Pour maintenir la qualité des prestations fournies par les experts-comptables, l'article 19 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 modifiée prévoit l'institution d'un ratio d'encadrement. Fixé à 10 depuis les années 1970, il a été porté à 15 par le décret n°2012-932 du 30 mars 2012. Ainsi, un professionnel de l'expertise comptable ne peut pas encadrer plus de 15 comptables salariés.

Toutefois, deux mesures de tempérament ont été prises en faveur des AGC issues de la transformation des CGAH :

- d'une part, ces AGC n'ont été tenues de respecter le ratio d'encadrement que 5 ans après la date de publication de l'ordonnance du 25 mars 2004, soit à compter du 27 mars 2009 ;
- d'autre part, les salariés responsables des services comptables des anciens CGAH peuvent être pris en compte en qualité « d'encadrant », s'ils sont toujours salariés de l'AGC issue de la transformation de l'ancien CGAH.

4. Les contributions et cotisations professionnelles

- En ce qui concerne les AGC, en vertu du III de l'article 7ter de l'ordonnance du 19 septembre 1945 modifiée, elles sont tenues de verser aux conseils régionaux dont elles relèvent des contributions professionnelles calculées de manière identique aux cotisations professionnelles acquittées par les membres de l'ordre : une contribution annuelle fixe par implantation¹⁰ et une contribution annuelle proportionnelle à l'effectif moyen.

Ces contributions ont été rendues exigibles à compter de l'année 2009. Toutefois, la contribution fixe due à raison des implantations secondaires a été limitée à 50 % de son montant en 2009 et 75 % en 2010.

- En ce qui concerne les salariés d'AGC autorisés à exercer la profession d'expert-comptable, la cotisation annuelle dont ils sont redevables comme les autres professionnels de l'expertise comptable est limitée à 75 % (salariés 83ter) ou 50 % (salariés 83 quater) de son montant.

D- La prise en compte des spécificités du secteur associatif

Ces spécificités sont prises en compte à travers les instances disciplinaires et la mise en œuvre du contrôle de qualité.

1. Des instances disciplinaires propres aux AGC

a) Sur un plan général et en vertu de l'article 179 du décret précité du 30 mars 2012 « Toute contravention aux lois et règlements qui régissent l'activité d'expertise comptable, toute infraction aux règles professionnelles, tout manquement à la probité, à l'honneur ou à la délicatesse, même se rapportant à des faits non liés à l'activité professionnelle, exposent les professionnels de l'expertise comptable qui en sont l'auteur aux sanctions disciplinaires énoncées à l'article 53 de l'ordonnance susvisée »¹¹.

¹⁰ Le paiement de la contribution due au titre des implantations secondaires a été source de litiges entre les instances de l'ordre et certaines AGC irritées notamment par le long délai qui a été nécessaire pour publier les derniers textes d'application de la réforme (décret précité du 30 mars 2012 et arrêté du 3 mai 2012). Une fédération a même déposé une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) qui n'a pas franchi la barrière du Conseil d'État et de la Cour de Cassation

¹¹ Les peines disciplinaires sont : la réprimande, le blâme avec inscription au dossier, la suspension pour une durée déterminée (avec ou sans sursis), la radiation du tableau.

L'action disciplinaire peut intervenir en parallèle à une action pénale, fiscale ou civile ou en dehors de toute action de droit commun.

– Les chambres régionales de discipline prévues à l'article 49 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 modifiée connaissent en première instance des fautes disciplinaires commises par les professionnels de l'expertise comptable, à l'exception des AGC. Chaque chambre régionale est composée d'un président magistrat du siège de la cour d'appel et de deux membres du conseil régional de l'ordre élus par ce conseil.

La décision de la chambre régionale peut être déférée en appel à la chambre nationale de discipline prévue à l'article 50 de l'ordonnance précitée.

– La chambre nationale de discipline instituée auprès du conseil supérieur de l'ordre est composée d'un président désigné parmi les présidents de chambre de la cour d'appel de Paris ; d'un conseiller référendaire à la Cour des comptes, d'un fonctionnaire désigné par le ministre chargé de l'économie et de deux membres du conseil supérieur de l'ordre.

La décision de la chambre nationale peut faire l'objet d'un recours devant le Conseil d'État.

b) Les AGC relèvent d'instances disciplinaires propres :

En première instance, la commission nationale de discipline prévue par l'article 49bis de l'ordonnance précitée du 19 septembre 1945 modifiée. Cette commission installée auprès du conseil supérieur de l'ordre est composée d'un président, magistrat auprès de la cour d'appel de Paris ; de quatre membres des conseils régionaux désignés par le conseil supérieur de l'ordre ; et de quatre représentants des AGC désignés par leurs fédérations représentatives. Le commissaire du gouvernement désigné auprès de la commission 42bis assiste aux séances de la commission nationale de discipline.

La décision de la commission nationale peut être déférée en appel devant la chambre nationale de discipline prévue par l'article 50 de l'ordonnance précitée (voir ci-avant 1 a). Dans cette situation, un des membres de la commission issu du conseil supérieur de l'ordre est remplacé par un représentant des AGC désigné par leurs fédérations représentatives,

Les modalités de fonctionnement des instances disciplinaires ont été précisées par le décret précité du 30 mars 2012, Les instances propres aux AGC ont été mises en place au cours du deuxième semestre 2012. À ce jour, aucune décision concernant une AGC n'a été prise.

2- Un contrôle de qualité adapté aux spécificités des AGC

Comme tous les autres professionnels de l'expertise comptable, les AGC sont soumises à un contrôle de qualité dont les modalités sont fixées par le règlement intérieur de l'ordre¹² modifié en dernier lieu par l'arrêté du 30 mai 2012 pour notamment adapter le contrôle de qualité aux spécificités du secteur associatif.

¹² Le dispositif mis en place par la profession comporte :

- un contrôle général de l'activité du professionnel,
- un contrôle dans le cadre de la lutte contre le blanchiment et le financement de terrorisme,
- un contrôle spécifique pour les personnes qui ont signé la convention dite « visa fiscal » prévue à l'article 1649 quater L du CGI.

D'une manière générale le contrôle de qualité mis en place par la profession a pour but de s'assurer de l'adéquation des travaux du professionnel inscrit à l'ordre et du fonctionnement de sa structure d'exercice à l'ensemble des normes et règles en vigueur, compte tenu des usages de la profession¹³.

Le contrôle de qualité des AGC comporte des règles spécifiques qui figurent notamment aux articles 411 à 413, 419, 425 et 434 de l'arrêté précité du 3 mai 2012 :

- les contrôles sont effectués par un binôme de contrôleurs, l'un issu du secteur libéral l'autre issu du secteur associatif ;
- le contrôle structurel est mis en œuvre la commission 42bis et les contrôles techniques par les conseils régionaux où l'AGC dispose de bureaux ;
- le président de la commission 42 bis conclut le contrôle de qualité au vu des conclusions du contrôle structurel et des contrôles techniques.

Les premiers contrôles de qualité d'AGC ont été lancés début 2013 après que les outils du contrôle aient été adaptés aux spécificités du secteur associatif (guides, questionnaires, modèles de lettres et de rapports...) et que les équipes de contrôleurs aient reçu une formation appropriée.

E- La place du secteur associatif dans la profession comptable

• 216 AGC autorisées par la commission 42bis à exercer une activité d'expertise comptable sont aujourd'hui inscrites au tableau (il y a eu des fusions), dont 7 AGC nouvelles et 219 issues de la transformation des anciens CGAH. Ces AGC disposent de 1030 bureaux secondaires ouverts aux adhérents. Ces bureaux sont inégalement répartis sur le territoire national : très peu présentes dans les grandes métropoles, les AGC sont assez bien implantées dans certaines régions comme la Bretagne, les Pays de Loire, la Normandie.

- Il reste aujourd'hui 970 salariés issus des anciens CGAH soit inscrits au tableau de l'ordre, soit autorisés à exercer la profession d'expert-comptable par la commission 42 bis : 270 salariés dits 83bis, 658 salariés dits 83ter et 42 salariés dits 83quater.
- Parallèlement, les AGC ont commencé à recruter des experts-comptables diplômés qui, à terme, constitueront l'encadrement principal de leurs services comptables
- 18 000 collaborateurs comptables travaillent dans les AGC.
- Près de 600 000 entreprises (TPE, PME) sont adhérentes d'une AGC.
- Le chiffre d'affaires du secteur est de l'ordre de un milliard d'euros.

¹³ À cet effet, le contrôle comporte deux phases complémentaires :

- un contrôle dit structurel qui consiste en une analyse des modalités de fonctionnement de la structure d'exercice professionnel, de son organisation ainsi que des procédures mises en place ;
- un contrôle dit technique qui vise à apprécier l'application des normes professionnelles en examinant par sondages les dossiers de travail correspondant à des missions sélectionnées.

¹⁴ Le secteur libéral c'est 19 000 experts-comptables inscrits au tableau de l'ordre, 6 000 stagiaires en expertise comptable, plus de 150 000 salariés, près de 2 000 000 d'entreprises clientes et près de 9 milliards de chiffre d'affaires.

Au total, le secteur associatif représente près de 15 % du marché de l'expertise comptable¹⁴.

CONCLUSION

L'ordonnance du 25 mars 2004 et le décret du 30 mars 2012 ont permis l'unification de la profession d'expert-comptable en préservant la spécificité du secteur associatif :

- unification dès lors que tous les professionnels de l'expertise comptable sont désormais soumis aux mêmes règles déontologiques et professionnelles dont l'inobservation peut les conduire devant les instances disciplinaires de la profession.
- mais aussi prise en compte des spécificités du secteur associatif notamment par la mise en oeuvre de mesures transitoires qui ont permis la transformation progressive des anciens CGAH en AGC sous l'autorité d'une commission composée à égalité

de d'experts-comptables membres de l'ordre et de représentants des AGC, ainsi que par l'institution d'instances disciplinaires propres et d'un contrôle de qualité adapté.

Au total, on peut affirmer que la réforme de la profession comptable est une réussite : l'accès au marché de la comptabilité a été clarifié et simplifié, l'encadrement du secteur associatif a rassuré les professionnels libéraux (mêmes droits, mêmes devoirs), le secteur associatif n'est plus entravé par de limites de chiffre d'affaires ou de secteur d'activité.

Le cadre associatif ainsi mis en place pourrait permettre de régler la situation (assez marginale au demeurant) des associations de gestion agréées (AGA) qui continuent, en marge de leur activité principale d'aide à la gestion, à être autorisées à tenir la comptabilité de leurs adhérents membres des professions libérales. ■



Hélène MARTINI

Inspectrice générale, Directrice de l'École Nationale Supérieure de la Police

Dans la suite de nos précédents articles sur le Réseau des Écoles de Service Public (RESP), de l'École Nationale des Finances Publiques (ENFIP), de l'École des Hautes Études en Santé Publique (EHESP), Hélène MARTINI, Inspectrice générale de la Police nationale, nous présente l'École Nationale Supérieure de la Police (ENSP), nouvel établissement public qu'elle dirige et pour lequel elle dit « avoir la chance de mener un projet pédagogique ambitieux qui s'appuie sur la réunion de toutes les compétences et des bonnes volontés disponibles, en concertation avec les personnels et la parité syndicale au service de la formation des cadres supérieurs de la police nationale ».

L'École Nationale Supérieure de la Police, École unique de formation des commissaires et des officiers de police

Depuis le 1^{er} janvier 2013, l'École Nationale Supérieure de la Police (ENSP), établissement public administratif, est chargée des formations professionnelles (initiale et continue) du corps des commissaires (1600) et de celui des officiers de police (11 000).

La formation des gradés et des gardiens (corps d'encadrement et d'application), représentant 100 210 personnes, est par ailleurs assurée par 10 centres de formation ou écoles nationales de police implantés sur l'ensemble du territoire national et dirigée par la sous direction des formations et des compétences, rattaché à la direction des ressources et des compétences de la direction générale de la police nationale (DGPN).

Une mise en cohérence pédagogique

La décision ministérielle de rapprocher la formation initiale et continue des commissaires et des officiers de police en maintenant les deux sites de Saint-Cyr-au-Mont-d'Or (Rhône) et de Cannes-Ecluse (Seine et Marne) a pris effet le 1^{er} janvier 2013.

L'établissement public de l'École nationale Supérieure de la Police (ENSP) a été créé par le décret du 20 avril 1988 ; il a été modifié par le décret n° 2012-1455 du 24 décembre 2012 pour étendre les compétences de l'ENSP en y ajoutant la formation professionnelle des officiers de police.

L'ENSP est dorénavant un établissement public à la compétence élargie, qui a la mission de concevoir et réaliser les formations des cadres supérieurs de la police, dans un esprit d'innovation et d'excellence.

Une des raisons du rapprochement est la mise en cohérence de la formation des corps de conception et de direction (les commissaires de police) avec ceux de commandement (les lieutenants de police) de la police nationale, dans le respect des missions déclinées par les statuts particuliers de chaque corps¹, tout en respectant la chaîne hiérarchique.

La formation initiale s'appuie sur des référentiels de formation de chaque corps, centrés sur les attendus opérationnels respectifs.

Pour le corps des commissaires, dont une quarantaine d'élèves est recrutée chaque année, la formation suivie est de 24 mois, répartis en alternance entre cours théoriques et exercices

¹ Décret n°2005-716 du 29 juin 2005 modifié pour le statut particulier du corps de commandement
Décret n°2005-939 du 2 août 2005 modifié pour le statut particulier du corps de conception et de direction

pratiques, en école et en stage dans les services. Ces stages sont conçus pour accompagner la formation en école et assurer la progression dans les acquisitions de connaissances, les savoir-être et les savoir-faire. La scolarité est sanctionnée par des épreuves professionnelles et un rapport d'étude dont les notes permettent de définir un classement de sortie. Les actuels commissaires de la 63^{ème} promotion dont l'éponyme est « Albert Camus » ont choisi, dès le mois de mars, le poste sur lequel ils seront affectés le 1^{er} septembre. Les deux derniers stages de préparation à l'emploi (sur un poste « cousin ») et de préparation à la prise de poste (sur leur poste, mais sans responsabilités directes) vont leur permettre de se préparer, concrètement, à leurs nouvelles fonctions en tenant compte des spécificités du poste (connaissance du territoire, des particularités, des zones sensibles, ...).

Pour le corps des officiers, les élèves lieutenants, au nombre de 70 par promotion, suivent une scolarité de 18 mois comportant également une alternance entre cours et exercices pratiques à l'école et en stage sur le terrain. Ils ont une scolarité adaptée à leurs futures missions avec notamment une grande partie dédiée à une complète maîtrise de la procédure judiciaire et à l'exercice du commandement.

Pour le moment, à l'occasion de cette première scolarité sous un pilotage unique, seul un module portant sur le maintien de l'ordre public et la lutte contre les violences urbaines a été conçu pour être diffusé aux deux promotions. D'autres modules de formation sont en cours de réflexion et pourront être organisés dans le respect des missions de chaque corps, de manière à donner une formation la plus concrète et professionnelle possible à chacun des corps supérieur de police.

Bien entendu, l'ENSP s'inscrit pleinement dans la dynamique lancée par les Assises nationales de la formation qui ont été réunies le 7 février 2013. Les objectifs d'individualisation des parcours, de promotion d'une culture managériale, de communication, et d'intégration des acquis de la recherche dans la formation retenus lors de ses travaux sont pris en compte.

Un travail est en cours pour adapter la formation aux nouvelles données du terrain. On peut penser que des changements importants interviendront prochainement dans le recrutement, la formation, la durée et le contenu.

Un important changement d'échelle dans la gestion

Les nouvelles missions modifient sensiblement le format et l'organisation des missions de gestion et d'administration de l'établissement public. La gestion des ressources humaines et de la masse salariale est portée de 125 à 308 effectifs en liaison avec les SGAP de Lyon et de Versailles. Le budget annuel s'accroît de 10 à 24 millions d'euros, tandis que le parc immobilier de l'ENSP passe de 17 000 à 40 000 m² de bâti se répartissant sur les deux sites.

Une gouvernance repensée

Pour mener à bien le déploiement du nouvel établissement public, c'est l'ensemble des organes de gouvernance qui a été repensé.

Ainsi, la composition du conseil d'administration a été à la fois allégée et complétée : de 27 membres, il est passé à 22. Placé sous la présidence d'un conseiller d'État, M. Jacky RICHARD, le

conseil d'administration réunit des représentants de la police nationale (entre autres, le directeur général, le préfet de police, le directeur de l'IGPN), des représentants des partenaires institutionnels (magistrat, maire d'une grande ville, président d'université), des personnalités qualifiées (universitaire, préfet) et des représentants élus des personnels et des élèves, commissaires et officiers.

Sa mission a été renforcée par une compétence délibérante portant sur le contrat pluriannuel d'objectifs et de performance (COP) qui, pour une durée de trois ans, fixera la stratégie de l'École, en accord avec l'administration de tutelle, la DGPN, qui lui fournira en contrepartie les moyens correspondants.

Le nouveau décret prévoit également la création d'un conseil pédagogique, auquel prennent part les directions centrales. Ce conseil a pour mission de déterminer les contenus de formation qui seront proposés au conseil d'administration pour validation. Il décidera des résultats des recherches qui seront intégrés aux formations.

Un conseil scientifique est chargé de définir les orientations de la recherche, en assurer le suivi, sous la présidence de Mme Catherine BRECHIGNAC, secrétaire perpétuel de l'Académie des sciences, réunissant des représentants d'institution (IGPN, INHESJ, ENAP, Groupe des Écoles Militaires St-Cyr Coëtquidan) et 10 personnalités qualifiées (historiens, chercheurs, professeurs). Le conseil scientifique rend compte de ses travaux et fait des préconisations au conseil d'administration.

La montée en puissance de nouvelles missions

Cette activité de recherche est menée au sein d'un Centre de recherche nouvellement créé. Ses activités confrontent les pratiques professionnelles aux apports de la recherche et de la science, pour déterminer des axes d'améliorations concrètes et rapides. Ces recherches sont menées avec le concours des différentes directions de la Police nationale et leurs résultats seront intégrés dans les formations.

L'ENSP assure également une mission de formations partenariales. Elle participe ainsi à la formation d'une trentaine d'auditeurs étrangers par an, d'autres fonctionnaires de police, de cadres supérieurs d'autres administrations et du secteur privé. L'élargissement des missions de l'établissement est réaffirmé, spécialement en direction du monde de la sécurité privée par une convention de partenariat avec l'École Supérieure des Agents de Recherches Privées (ESARP) et par l'organisation de sessions de formation pour les cadres et dirigeants d'entreprise de sécurité privée. Membre du Réseau des Écoles de Service Public (RESP), l'ENSP s'investit dans les sessions inter-écoles et dans les ateliers de service public.

Pionnière dans le domaine de l'égalité des chances, l'École anime deux « classes préparatoires intégrées » (CPI), ouvertes chacune à vingt candidats. Le dispositif ouvre l'accès à une « allocation pour la diversité » et vise à faciliter l'accès au métier de commissaire ou d'officier à des candidats motivés, répondant à certains critères sociaux. Près des trois quarts réussissent des concours de la fonction publique.

En matière de relations internationales, l'École nationale supérieure de la police, membre de l'Association des Écoles de Police Européennes (AEPC), présidée par Hélène Martini, s'intègre au cœur du dispositif européen. Elle est associée à la

formation des cadres supérieurs de police de l'Union européenne au sein d'agences de coopération comme Europol, le collège européen de police (CEPOL), l'agence de gestion des frontières extérieures Frontex, l'agence européenne des droits fondamentaux (FRA). Elle anime des partenariats avec des organismes internationaux comme l'OIPC Interpol, l'OSCE. Elle participe aux actions de coopération de la police nationale française dans le monde entier en accueillant des cadres supérieurs des polices étrangères, et des personnalités étrangères en visite officielle.

Enfin, elle met en œuvre des séminaires internationaux et des missions d'expertise et de conseil. L'école a entamé plusieurs chantiers : le renforcement et la reconnaissance de la pratique de l'anglais en situation professionnelle, la mise en place

d'échanges pérennes avec d'autres écoles de police européennes afin d'acquérir une visibilité encore meilleure sur les bonnes pratiques et enfin la refonte du module international pour l'adapter aux exigences d'un premier poste.

* * *

Ce nouvel établissement public devrait permettre d'améliorer, dans le réseau des grandes écoles de service public ainsi que sur la scène internationale, la visibilité et l'influence des pratiques professionnelles et des formations de l'ENSP, acteur plus que jamais essentiel dans le domaine de la sécurité intérieure. ■

Pour mieux découvrir l'ENSP, rejoignez son site : www.ensp.interieur.gouv.fr



Chronique

de jurisprudence administrative



Jean-Luc PISSALOUX

Professeur à l'Université de Bourgogne

Vice-Président du Conseil scientifique du GRALE (GIS CNRS)

Contrats & Marchés publics – Contrat de mobilier urbain – Contrat d'occupation du domaine public – Délégation de service public

CE, 15 mai 2013, Ville de Paris, req. n° 364593

(décision qui sera publiée au Recueil Lebon)

(extraits)

1. Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que, par une délibération du 26 septembre 2005, le conseil de Paris a autorisé le maire de Paris à signer avec la société JC Decaux une convention ayant pour objet l'installation et l'exploitation, sur le domaine public de la Ville, de 550 colonnes et 700 mâts porte-affiches ; que cette convention a été signée le 18 octobre 2005 ; que, saisi par la société CBS Outdoor, anciennement dénommée Giraudy Viacom Outdoor, le tribunal administratif de Paris a, par un jugement du 24 avril 2009, annulé la délibération du 26 septembre 2005 au motif que la conclusion de la convention litigieuse, qui devait être regardée non comme une convention d'occupation du domaine public mais comme une convention de délégation de service public, n'avait pas été précédée de la procédure de publicité et de mise en concurrence prévue par les dispositions L. 1411-1 et suivants du code général des collectivités territoriales ; que, par l'arrêt attaqué, la cour administrative d'appel de Paris, après avoir écarté la qualification de délégation de service public et retenu celle de marché public, a rejeté l'appel de la Ville de Paris tendant à l'annulation de ce jugement et lui a enjoint de procéder à la résiliation du contrat dans un délai

de huit mois à compter de la notification de l'arrêt ;

Sur l'intervention de la société Jean-Claude Decaux :

2. Considérant que la société JC Decaux a intérêt à l'annulation de l'arrêt attaqué ; qu'ainsi son intervention est recevable ;

Sur le pourvoi :

3. Considérant qu'aux termes du premier alinéa du I de l'article 1^{er} du code des marchés publics, dans sa rédaction alors en vigueur : « Les marchés publics sont les contrats conclus à titre onéreux avec des personnes publiques ou privées par les personnes morales de droit public mentionnées à l'article 2, pour répondre à leurs besoins en matière de travaux, de fournitures ou de services. » ; qu'il résulte de l'article 2 du même code que les dispositions de celui-ci sont applicables aux marchés conclus par les collectivités territoriales ;

4. Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis à la cour que la convention signée le 18 octobre 2005 entre la Ville de Paris et la société JC Decaux stipule à son article 4 : « (...) La Ville de Paris détermine en concertation avec le cocontractant les emplacements des colonnes et des mâts porte-affiches afin d'assurer une répartition homogène des différentes installations de l'ensemble des mobiliers urbains. (...) Les emplacements ne peuvent être modifiés et retenus qu'après accord exprès de la Ville de Paris pour chacun d'eux. (...) » ; que selon l'article 10 de la même convention : « Le cocontractant affecte à l'affichage des

théâtres et des cirques les supports suivants, aux conditions telles que précisées ci-après : / - 150 colonnes historiques à la colle, à plus ou moins 10 %, devront être destinées exclusivement à l'affichage des théâtres à des conditions tarifaires préférentielles. / - 100 colonnes lumineuses, historiques ou modernes, à plus ou moins 10 %, devront être destinées exclusivement à de l'affichage pour les théâtres et les cirques. Le cocontractant appliquera des tarifs préférentiels pour ces annonceurs. / Le total des colonnes destinées aux catégories particulières d'annonceurs ne peut excéder 250 unités. / Le cocontractant accorde un tarif privilégié sur 65 mâts porte-affiches et sur 160 colonnes lumineuses pour les films "d'art et essai" » ; qu'en outre, selon l'article 22 de la convention : « La Ville de Paris aura le droit de faire effectuer par ses agents toutes les vérifications, au besoin sur site, qu'elle jugera utiles pour s'assurer que les clauses du contrat seront régulièrement observées et que ses intérêts seront sauvegardés. (...) Le compte-rendu annuel (...) comportera un volet financier et un volet d'activité. (...) Le volet d'activité présente une analyse de la qualité de l'exploitation des édicules. Il comprend toutes les justifications relatives à l'affichage réservé, prévu à l'article 10 (notamment les conditions tarifaires mises en œuvre) et tous éléments relatifs au fonctionnement de la convention (...) » ; qu'enfin, l'article 23 de cette convention stipule : « [d]es sanctions (...) pourront être prononcées par la Ville de Paris en cas de : (...) irrespect des dispositions relatives à l'affichage réservé (...) » ;

5. Considérant que la convention litigieuse prévoit ainsi l'affectation d'une partie de ces mobiliers à l'affichage de

programmes de théâtres, cirques et films d'art et d'essai à des tarifs préférentiels, dans le respect des prescriptions des articles 22 et 23 du décret du 21 novembre 1980 fixant la procédure d'institution des zones de réglementation spéciale prévues aux articles 6 et 9 de la loi du 29 décembre 1979 relative à la publicité, aux enseignes et pré-enseignes, aujourd'hui codifiées aux articles R. 581-45 et 46 du code de l'environnement, et disposant respectivement que les colonnes porte-affiches sont exclusivement destinées à recevoir l'annonce de spectacles ou de manifestations culturelles et que les mâts porte-affiches sont exclusivement utilisables pour l'annonce de manifestations économiques, sociales, culturelles ou sportives ; que si cette affectation culturelle des mobiliers, résultant des obligations légales précitées, répond à un intérêt général s'attachant pour la Ville, gestionnaire du domaine, à la promotion des activités culturelles sur son territoire, il est constant qu'elle ne concerne pas des activités menées par les services municipaux ni exercées pour leur compte ; qu'ainsi, la cour a commis une erreur de qualification juridique en déduisant des clauses mentionnées au point 4 que la convention devait être regardée comme un marché public conclu pour répondre aux besoins de la Ville, au sens de l'article 1er du code des marchés publics ; que, par suite et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens du pourvoi, la Ville de Paris est fondée à demander l'annulation de l'arrêt attaqué ;

6. Considérant qu'il y a lieu de régler l'affaire au fond en application des dispositions de l'article L. 821-2 du code de justice administrative ;

7. Considérant qu'aux termes de l'article L. 1411-1 du code général des collectivités territoriales : « Une délégation de service public est un contrat par lequel une personne morale de droit public confie la gestion d'un service public dont elle a la responsabilité à un délégataire public ou privé, dont la rémunération est substantiellement liée aux résultats de l'exploitation du service. Le délégataire peut être chargé de construire des ouvrages ou d'acquérir des biens nécessaires au service. / Les délégations de service public des personnes morales de droit public relevant du présent code sont soumises par l'autorité délégante à une procédure de publicité permettant la présentation de plusieurs offres concurrentes, dans des conditions prévues par un décret en Conseil d'Etat (...) » ;

8. Considérant que, si la délibération attaquée autorisant la signature de la convention litigieuse est motivée par l'intérêt général s'attachant pour la Ville, gestionnaire du domaine, à la promotion des activités culturelles sur son territoire, elle ne concerne pas, ainsi qu'il a été dit ci-dessus, les activités des services publics municipaux ni celles qui seraient exercées pour leur compte ; qu'il ressort également des pièces du dossier que la Ville n'a pas entendu créer un service public de l'information culturelle mais seulement utiliser son domaine conformément aux prescriptions légales régissant les colonnes et mâts porte-affiches pour permettre une promotion de la vie culturelle à Paris ; que les obligations mises à la charge de l'occupant du domaine public à cette fin sont soit conformes aux exigences posées par les dispositions aujourd'hui codifiées aux articles R. 581-45 et R. 581-46 du code de l'environnement, soit prises, s'agissant notamment de l'emplacement des mobiliers, dans l'intérêt de la gestion du domaine ; que, par suite, la Ville de Paris est fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Paris a annulé la délibération du 26 septembre 2005 au motif que la convention dont elle autorisait la signature présentait le caractère d'une délégation de service public soumise à une procédure préalable de publicité et de mise en concurrence ;

9. Considérant, toutefois, qu'il appartient au Conseil d'Etat, saisi de l'ensemble du litige par l'effet dévolutif de l'appel, d'examiner les autres moyens soulevés par la société CBS Outdoor à l'encontre de la délibération du 26 septembre 2005 ;

10. Considérant, en premier lieu, qu'ainsi qu'il a été dit au point 5, la convention litigieuse n'a pas été conclue pour répondre aux besoins de la Ville et ne peut être, pour ce seul motif, qualifiée de marché public ; qu'au surplus, l'article 11 de cette convention prévoit que la société JC Decaux versera à la Ville de Paris une redevance d'occupation du domaine public proportionnelle au chiffre d'affaires réalisé par la société au titre de l'exploitation publicitaire des colonnes et mâts porte-affiches implantés sur le domaine public de la Ville ; que cette redevance varie de 41 % à 55 % du chiffre d'affaires réalisé par la société JC Decaux et comprend une part fixe garantissant un montant de 9 050 000 euros par an ; qu'ainsi, la convention ne prévoit ni la renonciation de la personne publique à percevoir des redevances ni la perception de redevances inférieures à celles normalement

attendues du concessionnaire autorisé à occuper le domaine public aux fins d'y installer des supports publicitaires ; que la seule circonstance que l'occupant exerce une activité économique sur le domaine ne peut caractériser l'existence d'un abandon de recettes de la part de la personne publique ; que, par suite, cette convention ne peut être regardée comme comportant un prix payé par la personne publique à son cocontractant ; que, pour ce motif également, la convention ne peut être qualifiée de marché public ; que les moyens tirés d'une méconnaissance des règles de publicité et de mise en concurrence prévues par le code des marchés publics ne peuvent, par suite, qu'être écartés ;

11. Considérant, en deuxième lieu, d'une part, que la société CBS Outdoor ne peut utilement se prévaloir, à l'encontre de la délibération du 26 septembre 2005 autorisant le maire de Paris à signer la convention d'occupation du domaine public litigieuse, de l'irrégularité de la procédure de publicité et de mise en concurrence que la ville s'était imposée dans un premier temps, en vue de la conclusion d'une convention comportant des clauses différentes, et qui a été annulée par une ordonnance du 25 juillet 2005 du juge du référé précontractuel du tribunal administratif de Paris ; que, par suite, les moyens tirés de l'irrégularité de la procédure initiale ne peuvent qu'être écartés ;

12. Considérant, d'autre part, qu'aucune disposition législative ou réglementaire ni aucun principe n'imposent à une personne publique d'organiser une procédure de publicité préalable à la délivrance d'une autorisation ou à la passation d'un contrat d'occupation d'une dépendance du domaine public, ayant dans l'un ou l'autre cas pour seul objet l'occupation d'une telle dépendance ; qu'il en va ainsi même lorsque l'occupant de la dépendance domaniale est un opérateur sur un marché concurrentiel ; que si, dans le silence des textes, l'autorité gestionnaire du domaine peut mettre en œuvre une procédure de publicité ainsi que, le cas échéant, de mise en concurrence, afin de susciter des offres concurrentes, en l'absence de tout texte l'imposant et de toute décision de cette autorité de soumettre sa décision à une procédure préalable, l'absence d'une telle procédure n'entache pas d'irrégularité une autorisation ou une convention d'occupation d'une dépendance du domaine public ; qu'ainsi, la Ville de Paris n'était pas tenue de mettre en œuvre une nouvelle procédure de publicité et de mise en concurrence avant de décider de conclure la convention d'occupation du domaine public litigieuse avec la société JC Decaux ;

13. Considérant, en dernier lieu, que si la société CBS Outdoor soutient que le montant de la redevance d'occupation du domaine public prévue par le contrat ne tient pas compte des avantages de toute nature retirés par la société JC Decaux de la gestion du domaine, il ne ressort pas des pièces du dossier que la fixation du montant de cette redevance serait entachée d'erreur manifeste d'appréciation ;

14. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que la Ville de Paris est fondée à soutenir que c'est à tort que, par son jugement du 24 avril 2009, le tribunal administratif de Paris a annulé la délibération du 26 septembre 2005 par laquelle le conseil de Paris avait autorisé le maire de Paris à signer avec la société JC Decaux une convention ayant pour objet l'installation et l'exploitation, sur le domaine public de la Ville, de 550 colonnes et 700 mâts porte-affiches ; (...)

Note :

L'arrêt *Ville de Paris* du 15 mai 2013, qui sera publié au Recueil Lebon, est un épisode supplémentaire dans le feuilleton récurrent relatif à la qualification juridique des contrats de mobilier urbain. Cet arrêt apporte en particulier d'utiles précisions et/ou confirmations à l'état du droit résultant de l'arrêt d'assemblée *Jean-Claude Decaux* de 2005 (CE, ass., 4 novembre 2005, *Société Jean-Claude Decaux*, req. n° 247298, Rec. p. 476 ; JCP A 2005, 1381, note Linditch ; AJDA 2006, p. 120, note Ménéménis). De l'arrêt *Ville de Paris*, il résulte qu'un contrat de mobilier urbain n'est ni un marché public, ni une délégation de service public : cet arrêt confirme en effet qu'il s'agit d'une convention d'occupation du domaine public.

Pour une meilleure compréhension des apports de l'arrêt du 15 mai 2013, il apparaît utile de rappeler les faits de l'espèce ainsi que la procédure.

Dans cette affaire, le conseil de Paris avait autorisé, par une délibération du 26 septembre 2005, le maire de Paris à signer avec la société JC Decaux une convention ayant pour objet l'installation et l'exploitation, sur le domaine public de la Ville, de 550 colonnes et 700 mâts porte-affiches ; cette convention devait être effectivement signée le 18 octobre 2005. Mais, saisi par la société CBS Outdoor, anciennement dénommée Giraudy Viacom Outdoor, le tribunal administratif de Paris a, par un jugement du 24 avril 2009, annulé la délibération du 26 septembre 2005 au motif que la conclusion de la convention litigieuse,

qui devait être regardée selon le tribunal non comme une convention d'occupation du domaine public mais comme une convention de délégation de service public, n'avait pas été précédée de la procédure de publicité et de mise en concurrence prévue par les articles L. 1411-1 et suivants du Code général des collectivités territoriales (CGCT) ; en appel, par un arrêt du 17 octobre 2012, la cour administrative d'appel de Paris, après avoir écarté la qualification de délégation de service public et retenu celle de marché public, devait rejeter l'appel de la ville de Paris tendant à l'annulation de ce jugement et enjoindre la collectivité publique de procéder à la résiliation du contrat dans un délai de huit mois à compter de la notification de l'arrêt. La ville de Paris s'est alors pourvue en cassation contre cette décision : le Conseil d'État, par un arrêt du 15 mai 2013, a fait droit à son pourvoi, et annulé l'arrêt d'appel ainsi du reste que le jugement de première instance.

Aux termes de cet arrêt du 15 mai 2013, il apparaît que la délibération du 26 septembre 2005, autorisant le maire de Paris à conclure un contrat avec la société JC Decaux, est légale, parce que ce contrat n'est ni une délégation de service public, ni un marché public, et qu'il n'est donc pas soumis aux obligations de publicité et de mise en concurrence prévues par le CGCT ou par le Code des marchés publics (CMP) : ce contrat est en vérité une convention d'occupation du domaine public.

En premier lieu, le contrat de mobilier urbain conclu entre la société JC Decaux et la ville de Paris n'est pas un marché public, ce qui explique que le Conseil d'État annule l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 17 octobre 2012.

Pour parvenir à cette conclusion, la Haute Juridiction analyse précisément les clauses du contrat, et n'hésite pas à rappeler certaines d'entre elles, et en particulier l'article 10 dudit contrat. Ce qui a conduit à constater que la convention litigieuse prévoit l'affectation d'une partie des mobiliers urbains à l'affichage de programmes de théâtres, cirques et films d'art et d'essai à des tarifs préférentiels, dans le respect des prescriptions des articles 22 et 23 du décret du 21 novembre 1980 fixant la procédure d'institution des zones de réglementation spéciale prévues aux articles 6 et 9 de la loi du 29 décembre 1979 relative à la publicité, aux enseignes et pré-enseignes, désormais codifiées aux articles R. 581-45 et 46 du code de l'environnement, et disposant respectivement que les colonnes porte-affiches sont exclusivement destinées

à recevoir l'annonce de spectacles ou de manifestations culturelles et que les mâts porte-affiches sont exclusivement utilisables pour l'annonce de manifestations économiques, sociales, culturelles ou sportives. À la différence de l'arrêt d'appel selon lequel le contrat passé entre la société JC Decaux et la ville de Paris correspondait bien à des besoins de celle-ci, le Conseil d'État, tout en reconnaissant que cette affectation culturelle des mobiliers, résultant des obligations légales précitées, répond bien à un intérêt général s'attachant pour la ville de Paris, gestionnaire du domaine, à la promotion des activités culturelles sur son territoire, fait observer que cette affectation (et donc en fin de compte la prestation attendue de la société JC Decaux) ne concerne pas des activités menées par les services municipaux ni exercées pour leur compte : dès lors, la cour a commis une erreur de qualification juridique en déduisant des clauses analysées de la convention que celle-ci devait être regardée comme un marché public conclu pour répondre aux besoins de la Ville, au sens de l'article 1^{er} du CMP.

Alors que dans l'arrêt d'assemblée précité du 4 novembre 2005, la qualification de marché public avait résulté du fait que la collectivité publique avait commandé l'implantation d'abribus destinés à l'usage du public et correspondant donc aux besoins de la ville, cette qualification est écartée dans l'arrêt du 15 mai 2013 dans la mesure où, en vérité, le contrat de mobilier urbain conclu le 18 octobre 2006 entre la ville de Paris et la société JC Decaux a pour seul objet de permettre à ladite société d'exploiter des mobiliers urbains implantés sur le domaine public de la ville, et ce conformément aux lois et règlements désormais en vigueur : en d'autres termes, et comme le souligne l'arrêt de 2013, la convention litigieuse n'a pas été conclue pour répondre aux besoins de la Ville et ne peut être – pour ce seul motif – qualifiée de marché public.

Mais l'arrêt de 2013 justifie par un autre motif le rejet de la qualification de marché public, cela en analysant les clauses financières de la convention litigieuse. L'article 11 de celle-ci prévoit en effet que la société JC Decaux verse à la ville de Paris une redevance d'occupation du domaine public proportionnelle au chiffre d'affaires réalisé par la société au titre de l'exploitation publicitaire des colonnes et mâts porte-affiches implantés sur le domaine public de la ville : cette redevance varie de 41 % à 55 % du chiffre d'affaires réalisé par la société JC Decaux, et comprend une part fixe garantissant un montant minimal de 9.050.000 euros par an. Par conséquent, cette convention ne peut pas être regardée comme com-

portant un prix payé par la personne publique à son cocontractant.

En conclusion, aussi bien par son objet que par ses clauses financières, la convention passée entre la ville de Paris et la société JC Decaux ne peut être qualifiée de marché public ; dès lors, la Haute Juridiction ne peut que rejeter les moyens tirés d'une méconnaissance des règles de publicité et de mise en concurrence prévues par le code des marchés publics.

Réglant l'affaire au fond en application de l'article L. 821-2 du code de justice administrative, le Conseil d'État écarte également –comme l'avait du reste fait la cour administrative d'appel de Paris– la qualification de contrat de délégation de service public retenue en première instance par le tribunal administratif de Paris.

Pour cela, il s'appuie simplement sur la définition de la délégation de service public donnée par l'article L. 1411-1 du CGCT, aux termes duquel : « Une délégation de service public est un contrat par lequel une personne morale de droit public confie la gestion d'un service public dont elle a la responsabilité à un délégataire public ou privé, dont la rémunération est substantiellement liée aux résultats de l'exploitation du service. Le délégataire peut être chargé de construire des ouvrages ou d'acquérir des biens nécessaires au service. / Les délégations de service public des personnes morales de droit public relevant du présent code sont soumises par l'autorité délégante à une procédure de publicité permettant la présentation de plusieurs offres concurrentes, dans des conditions prévues par un décret en Conseil d'État (...) ».

En premier lieu en effet, en vertu de cette définition, toute délégation de service public concerne, et conformément du reste à son intitulé, l'exécution d'un service public, dont la gestion est ainsi confiée à un délégataire public ou privé. Or, en l'espèce, aucune exécution d'un service public n'est confiée à la société JC Decaux : ce point a été déjà été souligné, le contrat litigieux a pour objet la promotion des activités culturelles sur le territoire de la ville de Paris, mais cette promotion « ne concerne pas des activités menées par les services municipaux ni exercées pour leur compte », *id est* une quelconque mission de service public assurée par les services de la ville de Paris.

En outre, en second lieu, aucun nouveau service public n'est confié à la société JC Decaux en vertu du contrat conclu : l'arrêt souligne expressément qu'« il ressort également des pièces du dossier que la Ville n'a pas entendu créer un service public de l'information culturelle mais seulement utiliser son domaine conformément aux prescriptions légales régissant les colonnes et mâts porte-affiches pour permettre une promotion de la vie culturelle à Paris » ; les obligations mises à la charge de la société JC Decaux sont en vérité soit conformes aux exigences posées par les dispositions légales aujourd'hui insérées dans le code de l'environnement (cf. *supra*), soit prises, s'agissant notamment de l'emplacement des mobiliers, dans l'intérêt de la gestion du domaine public ; et elles ne sauraient en aucune façon être analysées en des obligations de service public. En fait, en l'espèce, le contrat conclu avec la société JC Decaux, en autorisant celle-ci à occuper le domaine public de la ville de Paris, lui a non point confié la gestion d'un service

public mais lui a plutôt transféré une partie de la gestion de certains biens publics (à savoir, des mobiliers urbains destinés à l'affichage).

L'arrêt du 15 mai 2013 confirme en effet que le contrat passé en 2006 entre la ville de Paris et la société JC Decaux est bien une convention d'occupation du domaine public. Or, en la matière, aucune disposition législative ou réglementaire, ni aucun principe n'imposent à une personne publique d'organiser une procédure de publicité préalable à la délivrance d'une autorisation ou à la passation d'un contrat d'occupation d'une dépendance du domaine public, ayant dans l'un ou l'autre cas pour seul objet l'occupation d'une telle dépendance ; selon l'arrêt, « il en va ainsi même lorsque l'occupant de la dépendance domaniale est un opérateur sur un marché concurrentiel » (cas de l'espèce avec la société JC Decaux). Cependant, rien n'interdit à la collectivité publique gestionnaire du domaine de mettre librement en œuvre une procédure de publicité ainsi que de mise en concurrence, afin de susciter des offres concurrentes. Mais en l'absence de tout texte l'imposant et de toute décision de cette autorité de soumettre sa décision à une procédure préalable, l'absence d'une telle procédure ne saurait entacher d'irrégularité une autorisation ou une convention d'occupation d'une dépendance du domaine public. En d'autres termes, et pour en revenir à l'espèce, et pour reprendre les termes mêmes de l'arrêt du 15 mai 2013, « la Ville de Paris n'était pas tenue de mettre en œuvre une nouvelle procédure de publicité et de mise en concurrence avant de décider de conclure la convention d'occupation du domaine public litigieuse avec la société JC Decaux ». ■

Chronique

de jurisprudence financière



Jean-Luc GIRARDI

Président de section, procureur financier près la chambre régionale des comptes d'Auvergne, Rhône-Alpes



Pierre ROCCA

Conseiller référendaire à la Cour des comptes
Président de la chambre régionale des comptes du Centre, Limousin

Les Chambres régionales des comptes

Clefs proposées (base Jade) : 18-01-03-01 (responsabilité du comptable) ■ 18-01-03-01-04-01 (amendes - amendes pour retard).

CRC d'Auvergne, Rhône-Alpes, jugement n° 2012-0029 du 5 décembre 2012 (audience du 14 novembre 2012), Association syndicale autorisée des plateaux de Marcollin (Isère).

Résumé : A la demande du directeur départemental de finances publiques de l'Isère, la chambre régionale des comptes d'Auvergne, Rhône-Alpes condamne un receveur spécial à une amende pour retard dans la production de comptes relevant de l'apurement administratif.

Références jurisprudentielles :

• financières : CRC Basse-Normandie, 13 juin 2006, Trésorerie de la Chapelle d'Andaine (Orne) ■ CRC Rhône-Alpes, 29 septembre 2006, Trésorerie de Feurs (Loire).

Textes de référence : Article L. 231-13 du code des juridictions financières (CJF) ■ Article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963.

Commentaires

Il est extrêmement rare que les autorités chargées de l'apurement administratif demandent à la juridiction financière d'appliquer l'amende pour retard dans la production des comptes, comme cela est pourtant prévu par les articles L. 131-8 (Cour des comptes) et L. 231-13 (chambres régionales des comptes) du CJF.

Le présent jugement est d'ailleurs le seul, à notre connaissance, à avoir été prononcé par une chambre régionale des comptes. Les précédents cités en références, concernant des trésoreries dans l'Orne et dans la Loire, relevaient d'ailleurs plutôt de retards dans la réponse à des injonctions et avaient abouti à un désistement et un non-lieu.

Au demeurant, l'amende qui peut être prononcée est fort modeste : 10 euros par compte et par mois (entier d'après la jurisprudence) de retard (art. D. 131-39 du CJF), contre 200 € (comptable principal de l'État) ou 60 € (autres comptables), dans

le cadre de l'apurement juridictionnel (art. D. 131-37 et D. 131-38 du CJF).

CRC Auvergne, Rhône-Alpes Jugement du 5 décembre 2012 ASA des plateaux de Marcollin

LA CHAMBRE REGIONALE DES COMPTES D'Auvergne, RHONE-ALPES, (STATUANT EN SECTION)

VU le code des juridictions financières, notamment ses articles L. 131-6, L. 131-7, L. 131-8, L. 131-10, L. 131-12, L. 131-39, L. 211-2, L. 231-13, D. 131-39, D. 231-26, D. 231-31, R. 212-19, R. 231-32 ;

VU le réquisitoire en date du 13 août 2012 par lequel le ministère public a demandé à la chambre de se prononcer sur la condamnation de M X... receveur spécial de l'association syndicale autorisée (ASA) des plateaux de Marcollin, à une amende pour retard dans la production des comptes 2009 et 2010 de l'ASA ;

VU la notification en date du 23 août 2012 du réquisitoire susvisé à M. X... receveur spécial en fonction, ainsi qu'à M. le directeur de l'association ;

VU l'arrêté n° 85-8 du 23 août 2012 du président de la troisième section désignant M. Bertrand ALESSANDRINI, conseiller, comme rapporteur pour instruire les charges identifiées dans le réquisitoire susvisé ;

VU l'accusé de réception de la notification du réquisitoire susvisé, en date du 24 août 2012 ;

VU les pièces recueillies au cours de l'instruction ;

VU le rapport n° 2012-0345 de M. Bertrand ALESSANDRINI, conseiller, magistrat instructeur, déposé au greffe de la chambre le 2 octobre 2012 ;

VU les notifications du 5 octobre 2012 informant l'ordonnateur et le comptable concernés de la clôture de l'instruction ;
VU les notifications du 18 octobre 2012 informant les parties précitées que la

date de l'audience publique est fixée au 14 novembre 2012 ;

VU les conclusions n° 12-345 en date du 22 octobre 2012 du procureur financier ;
VU la communication du 23 octobre 2012 au président de l'association syndicale autorisée d'une copie du rapport d'instruction, suite à sa demande ;

VU la communication du 24 octobre 2012 au receveur spécial d'une copie du rapport d'instruction et des conclusions, suite à sa demande ;

Après avoir entendu, en audience publique, M. ALESSANDRINI, en son rapport et le procureur financier en ses conclusions, les parties n'étant pas présentes à l'audience ;

Après en avoir délibéré hors la présence du public, du rapporteur et du procureur financier ;

Attendu qu'aux termes de l'article L. 211-2 du code des juridictions financières, les comptes des associations syndicales autorisées font l'objet d'un apurement administratif ;

Attendu qu'aux termes de l'article D. 231-31 du code des juridictions financières : « Les comptes de gestion faisant l'objet de l'apurement administratif prévu à l'article L. 211-2 sont produits aux trésoriers-payeurs généraux ou aux receveurs des finances, au plus tard le 31 décembre qui suit la clôture de l'exercice auquel ils se rapportent » ;

Attendu qu'aux termes de l'article L. 231-13 du code des juridictions financières : « Lorsque les comptables supérieurs du Trésor procèdent à l'apurement des comptes en application de l'article L. 211-2, les comptables des communes, des établissements publics communaux et des groupements de communes intéressés peuvent, sur demande du trésorier-payeur général ou du receveur particulier des finances, être condamnés par la chambre régionale des comptes à une amende dans les conditions fixées pour la Cour des comptes par les articles L. 131-8, L. 131-10 et L. 131-12 » ;

Attendu qu'aux termes de l'article L. 131-7 du code des juridictions financières : « Le taux maximum de l'amende pouvant être infligé à un comptable qui n'a pas produit ses comptes dans le délai réglementaire ou dans le délai imparti par la Cour des comptes est fixé par voie réglementaire dans la limite, pour les comptes d'un même exercice, du montant mensuel du traitement brut afférent à l'indice nouveau majoré 500 de la fonction publique » ;

Attendu qu'aux termes de l'article L. 131-8 du code des juridictions financières : « Les comptables dont les comptes sont arrêtés par les comptables supérieurs du Trésor qui n'ont pas produit leurs comptes dans les délais prescrits par voie réglementaire peuvent être condamnés par la Cour des

comptes, sur la demande du trésorier-payeur général à une amende dont le montant maximum est fixé par voie réglementaire dans la limite prévue à l'article L. 131-7 » ;

Attendu qu'aux termes de l'article D. 131-39 du code des juridictions financières : « Dans la limite fixée pour les comptes d'un même exercice par l'article L. 131-7, le taux maximum de l'amende pouvant être infligée à un comptable public dont les comptes sont arrêtés par les comptables supérieurs du Trésor pour retard dans la production de ses comptes, est fixé à 10 euros par compte et par mois de retard » ;

Attendu qu'aux termes de l'article L. 131-12 du code des juridictions financières modifié par l'article 11 de la loi n° 2008-1091 du 28 octobre 2008, « Les amendes prévues par le présent code sont attribuées à l'État, à la collectivité territoriale, au groupement d'intérêt public ou à l'établissement intéressé. Les amendes attribuées à l'État sont versées en recettes au budget général. Toutefois, les amendes infligées à des comptables rendant des comptes sur la gestion de services dotés d'un budget annexe sont versées en recettes à ce budget annexe » ;

Attendu que les comptes de gestion de l'association syndicale autorisée (ASA) des plateaux de Marcollin se rapportant aux exercices 2009 et 2010 auraient dû être produits à la chambre, respectivement, le 31 décembre 2010 et le 31 décembre 2011 ;

Attendu que M. X... a produit les comptes 2009 et 2010 de l'ASA des plateaux de Marcollin à la préfecture de l'Isère, respectivement, le 22 mai 2012 et le 29 mai 2012, puis au comptable supérieur, le directeur départemental des finances publiques de l'Isère, le 19 juillet 2012 ;

Attendu que le directeur départemental des finances publiques de l'Isère avait, préalablement, adressé à M. X... une mise en demeure pour demander la production de ses comptes au 11 mai 2012, sous peine de saisine de la chambre régionale des comptes ; que le comptable supérieur n'était pas tenu de procéder à une telle mise en demeure pour rappeler au receveur spécial l'obligation qui lui incombe de produire ses comptes dans les délais requis ; que, dès lors, la circonstance que M. X... aurait respecté, ainsi que l'allègue l'intéressé, la date butoir précitée du 11 mai 2012 est sans incidence ; qu'en tout état de cause, les comptes dont s'agit ont été déposés à la Préfecture pour visa préalable, et non à la direction départementale des finances publiques (DDFIP) de l'Isère ;
Attendu qu'à supposer, comme l'allègue également M. X..., qu'il n'ait pas eu connaissance des trois premiers courriers

de relance de la DDFIP de l'Isère du 23 décembre 2010 et des 8 août et 22 septembre 2011, une telle circonstance ne saurait exonérer l'intéressé de ne pas avoir pris les dispositions nécessaires pour assurer la reddition de ses comptes dans les délais réglementairement requis ;

Attendu, par ailleurs, que les justifications avancées par M. X..., reposant exclusivement sur une surcharge de son activité privée de commissariat aux comptes et d'expertise comptable, tout en considérant que l'activité de receveur spécial revêt, pour lui, un caractère « très accessible », ne sont pas constitutives de force majeure ;

Attendu, également, que M. X... n'a pas cru devoir informer ou solliciter le concours de la DDFIP, comme le prévoit l'instruction n° 12-006-MO du 8 février 2012, en vue de l'établissement des comptes ;

Attendu, enfin, que M. X... ne conteste pas l'imputabilité du retard et admet en être le seul responsable ;

Attendu qu'il résulte de tout ce qui précède que les conditions de mise en jeu de la responsabilité de M. X... sont réunies ; que, dès lors, l'amende doit courir à compter de la date réglementaire de production des comptes jusqu'à leur date effective de production, soit un délai qui court, respectivement, du 31 décembre 2010 au 19 juillet 2012, et du 31 décembre 2011 au 19 juillet 2012 ;

Attendu qu'il sera ainsi fait une juste appréciation des circonstances de l'espèce en condamnant M. X... à une amende de 10 euros par mois de retard dans la production des comptes 2009 et 2010 de l'ASA des plateaux de Marcollin ;

PAR CES MOTIFS ORDONNE

Article 1 : M. X... est condamné à une amende de 10 euros par mois entier de retard, soit respectivement 180 euros et 60 euros au titre des exercices 2009 et 2010, pour retard dans la production des comptes de l'ASA des plateaux de Marcollin ;

Article 2 : Les produits des deux amendes seront versés à l'ASA des plateaux de Marcollin.

Conclusions du Ministère public
n° 2012-345 du 22 octobre 2012

I – Sur la procédure

Par réquisitoire susvisé du 13 août 2012, nous avons saisi la Chambre du retard constaté dans la production des comptes des exercices 2009 et 2010 de l'association syndicale autorisée (ASA) qui nous était signalé par le directeur départemental des finances publiques (DDFIP) de l'Isère, lequel demandait l'infliction d'une amende.

Le réquisitoire a été reçu le 24 août 2012 par l'ordonnateur en fonctions et par M. X..., receveur spécial de l'ASA nommé

par arrêté préfectoral n° 2000-1664 du 10 mars 2000.

Le magistrat-rapporteur a adressé plusieurs questionnaires au comptable et à l'ordonnateur, mais aussi au directeur des finances publiques précité. Les informations ainsi obtenues en cours d'instruction sont à viser au jugement à venir.

Les parties ont été informées de la clôture de l'instruction par lettres du 5 octobre 2012.

La Chambre est donc en mesure de statuer définitivement, par un jugement rendu après audience publique, les parties étant informées de la date retenue pour cette audience.

II – Sur le fond

1. Rappel du réquisitoire

Par lettre du 6 juillet 2012, le DDFiP avait fait savoir que les comptes de l'ASA des exercices 2009 et 2010 ne lui avaient pas été produits malgré une mise en demeure de le faire avant le 11 mai 2012, adressée avec demande d'avis de réception le 26 avril 2012 à M. X..., nommé receveur spécial de ladite ASA par l'arrêté préfectoral précité.

Un réquisitoire était donc pris pour mettre la Chambre en état de statuer sur la responsabilité de M. X... dans l'absence de production des comptes de gestion précités.

2. Réponses du comptable

Le comptable ne conteste pas que les comptes ont été produits au comptable supérieur en retard. Il explique ces retards par le caractère accessoire de ses fonctions de comptable public par rapport à ses activités principales de commissaire aux comptes.

Il conteste cependant avoir reçu tous les rappels dont fait état le DDFiP, notamment la mise en demeure qui ne lui serait pas parvenue, pour les raisons obscures exposées par le rapporteur.

Il estime pourtant avoir respecté le délai fixé par cette lettre de mise en demeure, du moins quant au visa du compte en préfecture.

3. Observations de l'ordonnateur

Dans son courriel du 7 septembre 2012 (pièce cotée 5-4), l'ordonnateur fait savoir que le compte de gestion sur chiffres de l'exercice 2009 a été voté le 13 avril 2010 et que celui de l'exercice 2010 a été voté le 28 avril 2011.

4. Observations du DDFiP

Par lettre du 10 septembre (pièce cotée 6-1), le DDFiP fait savoir que les comptes sont considérés comme produits à la date du 19 juillet 2012.

5. Propositions du rapporteur

Au terme d'une analyse très complète que nous partageons, le rapporteur considère

que M. X... n'invoque pas des circonstances de force majeure et qu'il ne peut bénéficier d'aucune circonstance atténuante.

Il propose, en conséquence, à la Chambre de prononcer une amende à l'encontre de l'intéressé, évaluée à un montant de 240 €, soit 10 € par compte et mois entiers de retard :
- 10 € 18 mois de retard + 10 € 6 mois de retard = 240 €.

6. Suites

Comme rappelé au réquisitoire, aux termes de l'article L. 211-2 du Code des juridictions financières (CJF) les comptes des associations syndicales autorisées font l'objet d'un apurement administratif.

Aux termes de l'article D. 231-31 du CJF : « Les comptes de gestion faisant l'objet de l'apurement administratif prévu par l'article L. 211-2 sont produits aux trésoriers-payeurs généraux ou aux receveurs des finances, au plus tard le 31 décembre qui suit la clôture de l'exercice auquel ils se rapportent ».

Aux termes de l'article L. 231-13 du CJF : « Lorsque les comptables supérieurs du Trésor procèdent à l'apurement des comptes en application de l'article L. 211-2, les comptables des communes, des établissements publics communaux et des groupements de communes intéressés peuvent, sur la demande du trésorier-payeur général ou du receveur particulier des finances, être condamnés par la chambre régionale des comptes à une amende dans les conditions fixées pour la Cour des comptes par les articles L. 131-8, L. 131-10 et L. 131-12 ».

Rappelons également, comme le rapporteur, que :

- aux termes de l'article L. 131-7 du CJF : « Le taux maximum de l'amende pouvant être infligée à un comptable qui n'a pas produit ses comptes dans le délai réglementaire ou dans le délai imparti par la Cour des comptes est fixé par voie réglementaire dans la limite, pour les comptes d'un même exercice, du montant mensuel du traitement brut afférent à l'indice nouveau majoré 500 de la fonction publique » ;

- aux termes de l'article L. 131-8 du CJF : « Les comptables dont les comptes sont arrêtés par les comptables supérieurs du Trésor qui n'ont pas produit leurs comptes dans les délais prescrits par voie réglementaire peuvent être condamnés par la Cour des comptes, sur la demande du trésorier-payeur général, à une amende dont le montant maximum est fixé par voie réglementaire dans la limite prévue à l'article L. 131-7 » ;

- aux termes de l'article D. 131-39 du CJF : « Dans la limite fixée pour les comptes d'un même exercice par l'article L. 131-7, le taux maximum de l'amende pouvant être infligée à un comptable public dont les comptes sont arrêtés par les comptables supérieurs

du Trésor pour retard dans la production de ses comptes, est fixé à 10 euros par compte et par mois de retard.

Rappelons, enfin que :

- aux termes de l'article L. 131-12 du CJF, modifié par l'article 11 de la loi n° 2008-1091 du 28 octobre 2008, « Les amendes prévues par le présent code sont attribuées à l'État, à la collectivité territoriale, au groupement d'intérêt public ou à l'établissement intéressé. Les amendes attribuées à l'État sont versées en recettes au budget général. Toutefois, les amendes infligées à des comptables rendant des comptes sur la gestion de services dotés d'un budget annexe sont versées en recettes à ce budget annexe ».

La réponse apportée par l'ordonnateur démontre que le retard qui n'est pas contesté est entièrement imputable à M. X...

Les textes précités ne prévoyant pas l'envoi d'une lettre de mise en demeure, le moyen invoqué sur ce point par lui, à supposer qu'il soit exact, est inopérant. En tout état de cause, l'amende doit courir à compter de la date réglementaire de production des comptes jusqu'à la date effective de production.

Nous partageons, en outre, le point de vue du rapporteur sur le fait que les explications fournies par M. X... ne permettent pas de moduler le montant de l'amende à lui infliger.

Le montant de cette amende de 240 € serait attribué à l'ASA.

III – Sur la situation du comptable

M. X... ne pourra pas recevoir quitus s'il sort de fonctions avant que l'amende soit apurée.

Rappelons, d'ailleurs, à toutes fins utiles, que les amendes prononcées ne sont plus susceptibles de faire l'objet d'une décision de remise gracieuse depuis que l'article L. 131-12 précité du CJF a été modifié : les amendes sont, en effet, désormais assimilées aux débits des comptes publics en ce qui concerne les modes de recouvrement et de poursuite, mais plus en ce qui concerne les remises.

Précisons également qu'il appartiendra au DDFiP de l'Isère et non pas à la Chambre de vérifier que l'amende a été apurée car, en application de l'article D. 231-26 du CJF, c'est à lui (ou à « l'autorité compétente » désignée en application de l'article L. 211-2 modifié du CJF) et non pas à la Chambre qu'il appartiendra de lui délivrer quitus. Le jugement devra donc lui être notifié, même s'il n'a pas qualité pour exercer les voies de recours.

*

N'avons pas d'autre observation à formuler.

Jean-Pierre ROUSSELLE

Clefs proposées (base Jade) : 18-05-06 (dettes des collectivités publiques - pièces justificatives) ■ 36-08-02 (rémunération - traitement) ■ 36-08-03-004 (rémunération - frais de déplacement).

CRC Poitou-Charentes, jugement n° J2012-0007 du 29 mars 2012 (audience du 8 mars 2012), Centre de gestion de la fonction publique territoriale de la Charente

Résumé : Des débits sont prononcés pour des rémunérations et des remboursements de frais de déplacement à des agents non titulaires recrutés par un centre de gestion de la fonction publique territoriale pour être mis à la disposition de collectivités afin d'assurer des remplacements dans des mairies.

Références jurisprudentielles :

• financières :

Rémunération : CRC Pays-de-la-Loire, 11 février 2011, Commune d'Aizenay, *Gestion Et Finances publiques* n° 11-2011, p. 870.

Frais de déplacement : CRC Centre, Centre hospitalier du Chinonais, *Gestion Et Finances publiques* n° 1-2011, p. 87.

Doctrine : Instructions codificatrices n° 03-041-M0 du 23 juillet 2003 et n° 07-024-M0 du 30 mars 2007 sur les pièces justificatives des dépenses du secteur local

Textes de référence : Article 60 de la loi de finances n° 63-156 du 23 février 1963 ■ Articles L. 1617-3 et D. 1617-23 du code général des collectivités territoriales (CGCT) ■ Décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique (RGCP), notamment articles 7, 12 B, 13 et 37 ■ Décret n° 2001-654 du 19 juillet 2001 fixant les conditions et les modalités de règlements des frais occasionnés par les déplacements des personnels des collectivités locales et établissements publics mentionnés à l'article 2 de la loi n° 84-53 du 26 janvier 1984 modifiée portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique territoriale et abrogeant le décret n° 91-573 du 19 juin 1991 (modifié par le décret n° 2007-23 du 5 janvier 2007) ■ Décret n° 2006-781 du 3 juillet 2006 fixant les conditions et les modalités de règlement des frais occasionnés par les déplacements temporaires des personnels civils de l'État.

Commentaires

Dans plusieurs jugements du 29 mars 2012 concernant des centres de gestion de la fonction publique territoriale, la chambre de Poitou-Charentes a prononcé des débits relatifs à des paiements irréguliers de rémunérations¹.

Le présent jugement concerne également des remboursements de frais de déplacement.

1 - Le paiement des rémunérations

La comptable acceptait de payer des rémunérations à des non titulaires sans disposer des contrats, alors que la nomenclature des pièces justificatives des dépenses du secteur local (l'actuelle comme l'ancienne) prévoit que le premier paiement d'une rémunération doit être justifié notamment par l'acte d'engagement.

Cependant, le réquisitoire ne visait que des paiements pour lesquels les contrats avaient été signés par les bénéficiaires non seulement après le paiement, comme dans le cas de la commune d'Aizenay (voir en références), mais aussi après leur période de travail.

Dans ces conditions, il était peu probable que la comptable puisse expliquer un tel manquement.

De fait, la chambre n'a aucune difficulté à rejeter les moyens invoqués malgré tout.

¹ Voir également : Centre de gestion de la fonction publique territoriale de la Charente-Maritime, n° J2012-0008, et Centre de gestion de la fonction publique territoriale de la Vienne, n° J2012-0009.

2 - Le remboursement des frais de déplacement

Le réquisitoire était fondé sur le fait que, aux termes de l'article 9 du décret du 3 juillet 2006, applicable aux agents des collectivités locales en vertu de l'article 1^{er} du décret du 19 juillet 2001 modifié : « Les déplacements effectués par l'agent entre son domicile et son lieu de travail ne donnent lieu (...) à aucun remboursement ».

Dans ce cas aussi, la chambre rejette les moyens invoqués, notamment ceux relatifs à la notion de résidence administrative dans le cas d'agents appelés, en l'occurrence, à faire des remplacements.

En définitive, la chambre fonde sa décision sur le fait que les contrats des agents ne prévoyaient pas le défraiement des trajets entre le domicile et le lieu de travail. Dans le même sens, on pourra se référer au jugement de la CRC du Centre concernant le centre hospitalier du Chinonais (voir en références).

CRC Poitou-Charentes

Jugement du 29 mars 2012

Centre de gestion de la fonction publique territoriale de la Charente

La chambre régionale des comptes de POITOU-CHARENTES

VU les comptes rendus en qualité de comptable du centre de gestion de la fonction publique territoriale de la Charente pour l'exercice 2009, par Mme X...;

VU le code des juridictions financières, notamment ses articles L. 242-1 et R. 241-32 à R. 241-34 ;

VU le code général des collectivités territoriales, notamment ses articles L. 1617-3 et D. 1617-19 ;

VU l'article 60 de la loi de finances pour 1963 n° 63-156 du 23 février 1963 modifiée par la loi n° 2008-1091 du 28 octobre 2008 relative à la Cour des comptes et aux chambres régionales des comptes ;

VU la loi n° 84-53 du 26 janvier 1984, portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique territoriale, notamment son article 13, ensemble le décret n° 85-643 du 26 juin 1985 ;

VU le décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique ;

VU le décret n° 2001-654 du 19 juillet 2001 fixant les conditions et les modalités de règlements des frais occasionnés par les déplacements des personnels des collectivités locales et établissements publics mentionnés à l'article 2 de la loi n° 84-53 du 26 janvier 1984 modifiée portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique territoriale et abrogeant le décret n° 91-573 du 19 juin 1991 ;

VU le décret n° 2006-781 du 3 juillet 2006 relatif aux frais de déplacement des personnels civils de l'État ;

VU le réquisitoire à fin d'instruction de charges du 14 octobre 2011, pris par M. Francis BERNARD, procureur financier, sur les comptes de l'exercice 2009, et sa notification le 19 octobre 2011 à Mme X..., comptable, et le 19 octobre 2011, au président du centre de gestion de la fonction publique territoriale de la Charente, ordonnateur ;

VU l'arrêté n° 4 du 31 décembre 2010 du président de la Chambre régionale des comptes de Poitou-Charentes relatif à la partition des travaux, quant à l'instruction des réquisitions du ministère public ;

VU la lettre du 25 octobre 2011, notifiée le 26 octobre 2011, par laquelle M. Denis Lacassagne, magistrat-instructeur, a informé le comptable qu'il pouvait, dans le délai d'un mois à compter de la notification du réquisitoire, adresser au greffe de la Chambre ses observations écrites ou toutes autres justifications à décharge ;

VU la réponse de Mme X... du 9 novembre 2011, enregistrée au greffe de la Chambre le 10 novembre 2011 et notifiée le 17 novembre 2011 à l'ordonnateur ;

VU les pièces, enregistrées au greffe de la Chambre le 15 novembre 2011, produites par l'ordonnateur et transmises au comptable le même jour ;

VU le rapport du magistrat-rapporteur du 29 décembre 2011, ensemble les pièces jointes à l'appui ;

VU les conclusions n° 2011-0185 du 23 février 2012 du procureur financier ;

VU les lettres du 7 février 2012, notifiées le 9 février 2012, par lesquelles le greffier de la Chambre a informé le comptable et l'ordonnateur de l'audience publique ;

VU les autres pièces du dossier ;

Après avoir entendu à l'audience publique le magistrat-instructeur, M. Denis Lacassagne, le procureur financier et le comptable, Mme X... ayant eu la parole en dernier, l'ordonnateur n'étant pas présent ;

DECIDE ce qui suit :

Première charge : Exercice 2009 : paiement des rémunérations et charges sociales des personnels contractuels en l'absence de pièces justificatives :

Attendu que par réquisitoire du 14 octobre 2011, le procureur financier a saisi la chambre régionale des comptes au motif que, lors de la mise en paiement le 28 janvier 2009 du mandat collectif n° 23 émis le 28 janvier 2009 pour le versement des salaires et charges sociales des personnels contractuels employés par le centre de gestion, le comptable public ne disposait pas des contrats d'engagement des agents contractuels ; qu'en l'absence des pièces justificatives requises par la réglementation, le comptable aurait dû suspendre le paiement, en vertu de l'article 37 du décret de 1962 susvisé ; qu'à défaut d'avoir suspendu le paiement, compte tenu des termes du paragraphe I de l'article 60 de la loi de finances n° 63-156 du 23 février 1963, les opérations susmentionnées sont présumées d'irrégularités susceptibles de fonder la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire de Mme X...;

Attendu qu'il résulte des dispositions combinées de l'article 35 du décret n° 85-643 du 26 juin 1985 susvisé et des articles L. 1617-3 et D. 1617-19 du code général des collectivités territoriales que le comptable devait exiger, à l'appui des mandats de paiement relatifs au premier paiement de la rémunération des agents du centre de gestion, les pièces définies par le point 210 « Rémunération du per-

sonnel » de la nomenclature des pièces justificatives des dépenses du secteur public local, à savoir en particulier l'acte d'engagement ou le contrat de travail ;

Attendu que les paies des agents du centre de gestion de la fonction publique territoriale de la Charente pour le mois de janvier 2009 ont fait l'objet d'un mandat n° 23 du 28 janvier 2009 ; que le comptable a procédé au paiement le même jour ; que, parmi les salaires payés, certains l'ont été alors même que le comptable ne disposait pas, à la date du paiement, d'un contrat de travail régulièrement signé par les parties pour tout ou partie de la période mentionnée sur la fiche de paie de l'agent ; qu'en effet, certains agents n'avaient pas, à la date du paiement, signé le contrat ; qu'ainsi la pièce ne pouvait matériellement pas être en possession du comptable au jour de la mise en paiement ; qu'ainsi les paies suivantes n'auraient pas dû être prises en charge :

Attendu que Mme X... ne peut utilement invoquer la circonstance que son expérience avait montré que les contrats revenaient toujours signés par les agents de sorte qu'elle n'a pas mis en œuvre la procédure de suspension de paiement ; qu'en effet, le comptable est tenu par les dispositions susmentionnées du code général des collectivités territoriales d'exiger la production des pièces justificatives requises afin, notamment, de vérifier les opérations de liquidation et le caractère libératoire du paiement ;

Nom des agents	Salaire net payé le 28/01/2009	Période mentionnée sur la fiche de paye	N° du contrat	Période du contrat de travail 2009	Date de signature du contrat par l'agent
Mme Y...	492,72	du 5 au 23/01/09	2009/74	05 au 23/01/2009	06/02/2009
Mme Z...	153,12	du 5 au 23/01/09	2009/77	05/01/2009	06/02/2009
			2009/78	15 et 16/01/2009	06/02/2009
			2009/79	08/01 au 13/01/2009	06/02/2009
Mme A...	209,58	du 20 au 23/01/09	2009/92	20/01 au 23/01/2009	10/02/2009
Mme B...	109,52	du 15 au 19/01/09	2009/84	15/01 au 16/01/2009	09/02/2009
			2009/85	19/01/2009	09/02/2009
Mme C...	257,71	du 12 au 23/01/09	2009/97	20/01 au 23/01/2009	09/02/2009
Mme D...	859,18	du 5 au 23/01/09	2009/99	05/01 au 23/01/2009	05/02/2009
Mme E	272,11	du 5 au 23/01/09	2009/30	05/01 au 09/01/2009	01/02/2009
			2009/103	21/01/2009	12/02/2009
			2009/104	22/01/2009	12/02/2009
			2009/105	23/01/2009	12/02/2009
Mme E	45,12	le 20/01/09	2009/102	20/01/2009	12/02/2009
TOTAL (€)	2.399,06				

Attendu que Mme X... fait valoir que les délais d'établissement des contrats, décidés souvent dans l'urgence afin de permettre aux collectivités de maintenir la continuité du service public, sont parfois incompatibles avec les exigences des contrôles comptables ; que le fait de différer le paiement des salaires aurait eu sur les agents bénéficiaires des conséquences insupportables en raison de la modicité des salaires versés par l'établissement ; que ces circonstances ne sont pas constitutives de cas de force majeure de nature à permettre de déroger aux règles régissant la dépense ;

Attendu que la responsabilité du comptable s'appréciant au moment du paiement de la dépense, Mme X... ne peut utilement se prévaloir des mentions désormais insérées dans les contrats actuellement joints aux mandats, à supposer même que lesdites mentions soient de nature à exonérer le comptable de sa responsabilité de ce chef ;

Attendu que l'article 60 de la loi de finances du 23 février 1963 dispose que « la responsabilité du comptable se trouve engagée dès lors (...) qu'une dépense a été irrégulièrement payée » ;

Attendu qu'il résulte de tout ce qui précède que la responsabilité personnelle et pécuniaire de Mme X... est engagée au titre de l'exercice 2009, pour une somme de 2.399,06 € ; qu'il y a donc lieu de la constituer débitrice ;

Attendu qu'aux termes du paragraphe VIII de l'article 60 de la loi précitée du 23 février 1963, « les débits portent intérêt au taux légal à compter du premier acte de la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics » ; que cet acte est le réquisitoire du procureur financier du 14 octobre 2011 ; que la date à retenir est celle de sa notification soit le 19 octobre 2011 ;

Deuxième charge : Exercice 2009 : paiement de remboursement de frais de déplacement « domicile-travail » :

Attendu que par réquisitoire du 14 octobre 2011, le procureur financier a saisi la chambre régionale des comptes au motif que le comptable du centre de gestion, tenu par les articles 12 et 13 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 susvisé d'exercer, en matière de dépenses, le contrôle de la validité de la créance, a procédé en février 2009 au paiement de divers mandats de remboursement de frais de déplacement alors que, faute de fondement réglementaire ou contractuel à un tel paiement, il aurait dû suspendre le paiement desdits mandats en vertu de l'article 37 du même décret ; qu'à défaut d'avoir suspendu le paiement, compte tenu des termes du paragraphe I de l'article 60 de la loi de finances n° 63-156

du 23 février 1963, les opérations susmentionnées sont présomptives d'irrégularités susceptibles de fonder la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire de Mme X..., laquelle n'est pas éteinte par la prescription instituée par le paragraphe IV de l'article 60 de même loi du 23 février 1963 ;

Attendu qu'au cours du mois de février 2009, le comptable du centre de gestion a payé les indemnités de frais de déplacement mandatées par le centre de gestion au profit de secrétaires de mairie itinérants ; qu'il est constant que les frais ainsi remboursés correspondaient à des frais de déplacement entre le domicile et le lieu d'exercice de la mission de l'agent ; (Tableau)

Attendu qu'aux termes de l'article 9 du décret n° 2006-781 du 3 juillet 2006 susvisé, rendu applicable aux agents des collectivités locales par l'article 1^{er} du décret n° 2001-654 du 19 juillet 2001 modifié, les déplacements entre le domicile et le lieu de travail ne donnent lieu à aucun remboursement ; qu'en revanche, l'article 3 du décret du 3 juillet 2006 dispose que « lorsque l'agent se déplace pour les besoins du service *hors de sa résidence administrative* et hors de sa résidence familiale à l'occasion (...) d'un intérim, il peut prétendre (...) à la prise en charge de ses frais de transport (...) » ; que l'article 4 du décret du 19 juillet 2001 définit comme « *résidence administrative* : le territoire de la commune sur laquelle se situe, à titre principal, le service où l'agent est affecté ou, lorsqu'un centre de gestion (...) assure la prise en charge d'un fonctionnaire, le siège du centre de gestion (...) » ; que la notion de « fonctionnaire pris en charge » au sens de ces dernières dispositions doit s'entendre de *l'agent titulaire dont l'emploi est supprimé conformément aux articles 97 et suivants de la loi du 26 janvier 1984* et n'est donc pas applicable aux agents contractuels recrutés par le service des secrétaires de mairie itinérants du centre de gestion de la fonction publique territoriale de la Charente ;

Attendu qu'en l'espèce, les contrats conclus par le centre de gestion ne déterminaient pas de résidence administrative autre que celle où l'agent était envoyé en intérim ; que l'article 1^{er} de ces contrats stipulait en effet : « Mme ou M. (...) est engagé(e) à titre d'adjoint administratif de 2^{ème} classe contractuel par le CENTRE DE GESTION du jj/mm/aaaa au jj/mm/aaaa pour être mis(e) à disposition de la mairie de (...) » ; que cette formule conduit à conférer au lieu où l'agent effectue son remplacement la nature de résidence administrative ;

Attendu que Mme X... soutient que les agents ayant bénéficié des défraiements

litigieux devaient être considérés comme se trouvant alors en mission ; qu'elle produit une attestation du président du centre de gestion de la fonction publique territoriale de la Charente du 27 octobre 2011, par laquelle ce dernier atteste que les agents étaient en mission telle qu'elle est définie au 1^o de l'article 2 du décret n° 2006-781 du 3 juillet 2006, qu'ils bénéficiaient d'ordres de mission et qu'ils étaient donc considérés comme se déplaçant hors de leur résidence administrative ;

Attendu toutefois qu'il n'est pas établi que tous les agents bénéficiaient d'un tel ordre de mission puisque ce document fait défaut pour l'un des agents concernés ; qu'en toute hypothèse, la qualification juridique du lieu d'exercice des fonctions résulte des termes du contrat de recrutement spécifique pour chaque remplacement et non d'un ordre de mission délivré pour toute l'année ;

Attendu, par ailleurs, qu'il est constant que les contrats des agents ne prévoient pas le défraiement des trajets « domicile-travail » et que les remboursements litigieux ne peuvent donc trouver leur fondement dans ces conventions ;

Attendu que l'article 60 de la loi de finances du 23 février 1963 dispose que « la responsabilité du comptable se trouve engagée dès lors (...) qu'une dépense a été irrégulièrement payée » ;

Attendu qu'il résulte de tout ce qui précède que la responsabilité personnelle et pécuniaire de Mme X... est engagée au titre de l'exercice 2009, pour une somme de 1.484,83 € ; qu'il y a donc lieu de la constituer débitrice ;

Attendu qu'aux termes du paragraphe VIII de l'article 60 de la loi précitée du 23 février 1963, « les débits portent intérêt au taux légal à compter du premier acte de la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics » ; que cet acte est le réquisitoire du procureur financier du 14 octobre 2011 ; que la date à retenir est celle de sa notification soit le 19 octobre 2011 ;

Par ces motifs

Mme X... est constituée débitrice du centre de gestion de la fonction publique territoriale de la Charente :

- au titre de la première charge, de la somme de deux mille trois cent quatre-vingt-dix-neuf euros et six centimes (2.399,06 €) ;
- au titre de la seconde charge, de la somme de mille quatre cent quatre-vingt-quatre euros et quatre-vingt-trois centimes (1.484,83 €).

Ces sommes porteront intérêt légal à compter du 19 octobre 2011.

En conséquence, Mme X... ne pourra être déchargée de sa gestion du 1^{er} janvier au 31 décembre 2009 qu'après apurement des débits prononcés ci-dessus.

Conclusions du Ministère public n° 2011-0185 du 23 février 2012

SUR LA PROCÉDURE

Par réquisitoire n° 2011-0019 du 14 octobre 2011, la chambre a été saisie de présomptions de charges à l'encontre de Madame X..., comptable du centre de gestion de la fonction publique de la Charente, à raison de paiements irréguliers effectués en 2009.

Conformément aux dispositions de l'article R. 241-34 du code des juridictions financières (CJF), le réquisitoire du ministère public et le nom du magistrat chargé de l'instruction de l'instance ont été notifiés, par lettres du 18 octobre 2011, à la comptable mise en cause ainsi qu'au président du centre de gestion (pièces n° 25 et 26).

Les parties ont été informées par ce même courrier qu'elles disposaient de la faculté de consulter les pièces du dossier sur lesquelles était fondé le réquisitoire.

Par lettre du 25 octobre 2011, la comptable intéressée à l'instance a été informée qu'elle pouvait présenter des observations au magistrat instructeur sous un délai d'un mois, en application des dispositions de l'article R. 241-35 du CJF (pièce n° 27).

Madame X... a répondu au magistrat instructeur le 9 novembre 2011 (pièce n° 28). Sa réponse a été transmise au président du centre de gestion, le 10 novembre 2011 (pièce n° 29).

Les documents visés dans la réponse de la comptable ont été produits au magistrat instructeur, à sa demande, par l'ordonnateur du centre de gestion (pièce n° 30). Le comptable a été rendu destinataire de copies de ces pièces (pièce n° 31). L'instruction est close par le dépôt au greffe de la chambre, le 29 décembre 2011, du rapport d'instruction n° 2011-0185 (pièce n° 36).

Les parties intéressées à l'instance ont été averties de la clôture de l'instruction par lettres du greffe du 9 janvier 2012 (pièces n° 37 et 38). Elles ont été informées de la date de l'audience publique par lettres du greffe du 7 février 2012 (pièces n° 39 et 40).

Les exigences procédurales prévues aux articles R. 241-34 et 35 du CJF ayant été satisfaites, la formation de délibéré est en mesure de statuer, après l'audience publique, sur les suites à donner au réquisitoire précité, compte tenu des réponses apportées.

SUR LE FOND

Le réquisitoire comportait deux charges présumptives de responsabilité fondées, l'une sur l'absence de pièces justificatives au moment du paiement de la rémunération de certains personnels contractuels, l'autre sur le versement irrégulier de frais de déplacement « domicile-travail » à des divers agents.

I- S'agissant de la rémunération de personnels contractuels en l'absence de pièces justificatives suffisantes au moment du paiement

Les faits et l'analyse développée par le réquisitoire

Les contrats de travail de sept agents contractuels figurant à l'appui du mandat collectif n° 23 du 28 janvier 2009 correspondant aux salaires du mois de janvier 2009 du centre de gestion de la fonction publique territoriale de la Charente, ont été établis par l'ordonnateur et retournés signés au centre par les agents recrutés, postérieurement à la réalisation de la période d'engagement ainsi qu'à la date de l'ordonnancement et du paiement.

Le ministère public a considéré que la responsabilité de Madame X... pouvait être engagée dès lors que la comptable ne disposait pas des contrats d'engagement au moment du paiement des salaires d'agents contractuels recrutés en janvier 2009 par le centre de gestion.

La réponse du comptable

Madame X... fait valoir plusieurs arguments à décharge dans sa réponse du 9 novembre 2011.

Elle admet tout d'abord que les contrats n'étaient pas signés par les agents au moment du paiement, mais 10 à 16 jours plus tard.

Madame X... mentionne ensuite la particularité des centres de gestion, dont une des missions est d'assurer aux collectivités le remplacement de personnel, souvent dans l'urgence, pour ne pas interrompre leur mission de service public.

Elle ajoute que les contrôles comptables, notamment ceux liés à la présence des pièces justificatives au moment du paiement, s'avèrent parfois incompatibles avec la chaîne mensuelle de mandatement de la paie.

Elle souligne l'absence de contentieux dans le retour des contrats et la mesure prise par le centre de gestion pour sécuriser les paiements.

Eu égard aux circonstances particulières du recrutement intérimaire dont elle a fait part, Madame X... demande à la chambre de lever la première charge.

La position du ministère public

En l'état du droit public financier, et notamment des dispositions de l'article 60 de la loi de 1963 applicables jusqu'au 30 juin 2012, la responsabilité du comptable public s'apprécie du seul fait de la constatation d'une irrégularité, indépendamment des circonstances de l'espèce, sauf lorsqu'elles sont constitutives de la force majeure.

Les spécificités des centres de gestion, le fait que les contrats étaient signés par le centre de gestion avant le paiement, les mesures prises récemment par le centre pour sécuriser les paiements, qu'il n'appartient d'ailleurs pas à la formation de délibéré de valider, l'absence de contentieux des contrats et les difficultés à concilier les contrôles comptables et le mandatement mensuel de la paie, sont autant d'arguments qu'il n'appartient pas au juge des comptes de prendre en considération dès lors qu'ils ne sont pas constitutifs de cas de force majeure.

Madame X... ne conteste pas qu'elle ne disposait pas des pièces justificatives prévues par la réglementation à l'appui du mandat n° 23 du 28 janvier 2009 pour le paiement des salaires des personnels contractuels recrutés en janvier 2009 par le centre de gestion.

Par conséquent, sur le fondement de l'article 60 de la loi de finances n° 63-156 du 23 février 1963, qui prévoit « que la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable se trouve engagée dès lors, notamment, qu'une dépense a été irrégulièrement payée (...) », le ministère public considère que la formation de jugement pourrait, à bon droit, constituer Madame Françoise X... débitrice du centre de gestion de la fonction publique de la Charente, pour avoir irrégulièrement payé des dépenses au cours de l'exercice 2009, à hauteur de 2 399,06 €, débet portant intérêts de droit décomptés à partir de la date de notification du réquisitoire au comptable, soit en l'espèce le 19 octobre 2011.

II- S'agissant du remboursement de frais de déplacement « domicile travail »

Les faits et l'analyse développée par le réquisitoire

Le centre de gestion de la fonction publique territoriale de la Charente recrute par contrat des agents non titulaires pour être mis à disposition de collectivités territoriales afin d'assurer des remplacements de secrétariat de mairie. Il rembourse à ces agents les frais occasionnés par les déplacements entre leur domicile personnel et leur lieu de travail, en l'espèce le lieu d'exercice de la mission de remplacement.

Les contrats conclus par le centre de gestion ne précisent pas la résidence

administrative des agents contractuels. Conformément aux dispositions du décret n° 2006-781 du 3 juillet 2006 fixant les conditions et les modalités de règlement des frais occasionnés par les déplacements temporaires des personnels civils de l'État, étendues aux personnels des collectivités locales et établissements publics par le décret n° 2007-23 du 5 janvier 2007, le ministère public considère que la résidence administrative des agents contractuels se trouve être la commune où l'agent est affecté pour exercer son service. Au vu des contrats, il s'agit du lieu d'exercice de la mission de remplacement.

Or, en application des dispositions réglementaires relatives aux frais de déplacement, notamment celles du décret du 3 juillet 2006 précité, il est constant que les déplacements effectués par un agent public entre son domicile et son lieu de travail ne donnent lieu à aucun remboursement, sauf les cas prévus par le décret qui ne trouvent pas à s'appliquer au cas particulier.

Le ministère public a considéré que la responsabilité de Madame Françoise X... pouvait être engagée pour avoir payé, sans fondement réglementaire ou contractuel, des frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail à des agents contractuels recrutés par le centre de gestion en janvier 2009 pour assurer des remplacements dans des collectivités locales.

La réponse du comptable

Madame X... produit une attestation du président du centre de gestion datée du 27 octobre 2011, selon laquelle les agents contractuels ont été indemnisés de leurs frais de transport « domicile-travail » conformément à la délibération du 12 janvier 2008 et sur la base d'ordres de mission.

Selon elle, les agents contractuels bénéficiaient d'un ordre de mission car ils exerçaient en dehors de leur résidence administrative.

La position du ministère public

S'agissant de la délibération produite

La délibération du 12 janvier 2008 jointe par Madame X... à l'appui de sa réponse est une délibération de portée générale fixant les modalités d'indemnisation des frais de déplacement des élus et des personnels du centre de gestion (stagiaires, titulaires et non titulaires). Il ne peut en être déduit que le centre de gestion a entendu organiser la prise en charge systématique des frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail des agents contractuels assurant des remplacements.

Cette délibération ne saurait constituer une pièce justifiant le paiement de frais de déplacement « domicile - travail ».

Les agents étaient-ils en mission ?

La comptable, dont la réponse s'appuie sur l'attestation fournie par l'ordonnateur et les ordres de mission, conteste que la résidence administrative des six agents contractuels mentionnés au réquisitoire soit le lieu d'exercice de la mission de remplacement. Il faut déduire de sa réponse que la résidence administrative des agents contractuels est le lieu d'implantation du centre de gestion.

Elle ajoute que le centre de gestion considère que les agents contractuels assurant des remplacements sont en mission au sens du 1° de l'article 2 du décret n° 2006-781 du 3 juillet 2006. Auquel cas, les agents contractuels du centre de gestion pourraient prétendre à la prise en charge des frais de transport et, cumulativement ou séparément, au remboursement des frais de repas.

Il est rappelé qu'aux termes de cet article « est considéré comme agent en mission, l'agent de service, muni d'un ordre de mission pour une durée totale qui ne peut excéder douze mois, qui se déplace pour l'exécution du service, hors de sa résidence administrative et hors de sa résidence familiale ».

Il sera observé que les ordres de mission datés de janvier 2009 produits par l'ordonnateur et qui viennent au soutien des dires de la comptable, étaient joints à l'appui des mandats de paiement des frais de déplacement de janvier 2009 dont la régularité est contestée.

La comptable a-t-elle satisfait à ses obligations de contrôle et disposait-elle des pièces justificatives suffisantes pour effectuer les paiements litigieux ?

Le comptable ne peut se faire juge de la légalité des décisions administratives et ne peut donc opérer un contrôle de légalité au fond des pièces justificatives. Il n'appartenait pas à Madame X... de déterminer si le centre de gestion faisait une juste application des textes concernant la résidence administrative des agents assurant des remplacements.

Toutefois, l'interdiction faite au comptable public de se faire juge de la légalité interne des actes qui lui sont produits ne doit pas conduire à priver de toute portée ses contrôles. Le comptable doit notamment interpréter les pièces justificatives dans le cadre de la réglementation en vigueur et demander à l'ordonnateur de lever les incohérences des pièces qui lui sont produites.

Ainsi qu'il est dit au réquisitoire, la comptable du centre de gestion disposait à l'appui des mandats de paiement de l'état des frais de déplacement indiquant le lieu d'exercice des missions de remplacement, des ordres de mission et des contrats d'engagement des agents.

Les contrats de travail précisaient que les agents étaient engagés par le centre de

gestion pour être mis à disposition de telle ou telle collectivité, les jours et heures de travail étant fixés par la collectivité dans les services de laquelle le remplacement était effectué.

Il sera rappelé que conformément aux dispositions du 6° de l'article 2 du décret du 3 juillet 2006 précité, la résidence administrative est le territoire de la commune sur lequel se situe le service ou l'agent est affecté et qu'en application de l'article 9 dudit décret, les déplacements effectués par un agent public entre son domicile et son lieu de travail ne donnent lieu à aucun remboursement.

Si la résidence administrative de l'agent assurant un remplacement telle qu'elle se déduit du contrat de travail est le territoire de la commune sur lequel se situe le service ou l'agent est affecté, il se déduit des ordres de mission autorisant le paiement de frais de déplacement à l'agent, que sa résidence administrative est la commune siège du centre de gestion.

Madame X... étaient en présence de pièces justificatives contradictoires, ce qui devait la conduire à suspendre les paiements et à demander des éclaircissements à l'ordonnateur du centre de gestion. À défaut d'avoir suspendu les paiements, sa responsabilité personnelle et pécuniaire se trouve engagée.

Le ministère public ne voit dans les arguments de la comptable aucune circonstance constitutive de la force majeure de nature à l'exonérer de sa responsabilité.

Madame X... a irrégulièrement payé des dépenses en 2009 en prenant en charge le paiement de frais de déplacement « domicile-travail » sans fondement réglementaire ou contractuel.

Sur le fondement de l'article 60 de la loi de finances n° 63-156 du 23 février 1963, qui prévoit « que la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable se trouve engagée dès lors, notamment, qu'une dépense a été irrégulièrement payée (...) », le ministère public considère que la formation de jugement pourrait, à bon droit, constituer Madame Françoise X... débitrice du centre de gestion de la fonction publique de la Charente, à hauteur de 1 484,83 €, pour avoir irrégulièrement payé des dépenses en 2009, débet portant intérêts de droit décomptés à partir de la date de notification du réquisitoire au comptable, soit en l'espèce le 19 octobre 2011.

SUR LA SITUATION DU COMPTABLE

Si la formation de délibéré devait suivre les propositions faites dans les présentes conclusions, elle devrait surseoir à la décharge de Madame X..., pour sa gestion au titre de l'exercice 2009.

Francis BERNARD

Clefs proposées (base Jade) : 36-08-03-004 (rémunération - frais de déplacement) ■ 18-05-06-01 (absence de pièce justificative)

CRC Basse-Normandie, Haute-Normandie, jugement n° 2012-016 du 12 octobre 2012 (audience du 5 octobre 2012), Établissement public de coopération culturelle Opéra de Rouen-Haute-Normandie (Département de la Seine-Maritime)

Résumé : La responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable d'un établissement public de coopération culturelle était mise en jeu pour avoir accepté de payer des avantages en nature (1^{ère} charge) et des frais de déplacement (2^{ème} et 3^{ème} charges). La responsabilité du comptable n'est retenue que dans un cas.

Références jurisprudentielles :

• financières :

CRC Bretagne, 11 avril 2008, Communauté de communes de Saint-Méen-le-Grand et Commune de Cesson-Sévigné, *Gestion & Finances publiques* n° 1/2009, p. 75 ■ CRC Auvergne, 19 mai 2009, Communauté de communes de Varennes-Forterre, *Gestion & Finances publiques* n° 7/2010, p. 560 ■ CRC Bretagne, 7 juillet 2009, Syndicat intercommunal de collecte et de traitement des ordures ménagères (SICTOM) de Hédé - Bécherel - Combourg - Tinténiac, *Gestion & Finances publiques* n° 7/2010, p. 572 ■ CRC Auvergne, 20 novembre 2009, Centre hospitalier de Saint-Flour, *Gestion & Finances publiques* n° 1/2011, p. 82 ■ CRC Centre, 14 octobre 2009, Centre hospitalier du Chinonais, *Gestion & Finances publiques* n° 1/2011, p. 87 ■ C. comptes, 25 janvier 2010, Groupement d'intérêt public - Institut national du cancer, *Recueil* p. 5 ■ C. comptes, 12 mai 2010, Parcs nationaux de France, *Recueil* p. 51 ■ CRC Centre, Limousin, 6 avril 2012, Département d'Eure-et-Loir, *Gestion & Finances publiques* n° 4/2013, p. 64.

Doctrine : Instruction codificatrice n° 07-024-M0 du 30 mars 2007 relative aux pièces justificatives des dépenses du secteur local.

Textes de référence : Articles L. 1617-2 et R. 1431-18 du Code général des collectivités territoriales (CGCT) ■ Articles 12, 13 et 37 du règlement général sur la comptabilité publique (RGCP) ■ Décret n° 2001-654 du 19 juillet 2001 fixant les conditions et les modalités de règlements des frais occasionnés par les déplacements des personnels des collectivités locales et établissements publics mentionnés à l'article 2 de la loi n° 84-53 du 26 janvier 1984 modifiée portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique territoriale et abrogeant le décret n° 91-573 du 19 juin 1991.

Commentaires

Le présent jugement traduit les difficultés qui peuvent survenir quand un établissement public est créé par transformation d'un organisme privé, comme c'est souvent le cas des établissements publics de coopération culturelle (EPCC) qui ont un régime comptable identique à celui des régies municipales, y compris lorsqu'ils ont un caractère industriel et commercial de par leurs statuts, comme au cas présent. Le jugement traduit en effet que, dans l'esprit du comptable, la survivance de certaines pratiques antérieures à la création de l'EPCC pouvait être admise. La Chambre ne le dément que dans un cas. En effet, sur les trois charges énoncées par le réquisitoire, la Chambre n'en retient qu'une relative au remboursement de frais de déplacement.

1 - Les avantages en nature :

S'agissant de la première charge, la Chambre considère que le paiement des frais de téléphone engagés par le directeur musical pouvait être justifié par les pièces justificatives prévues par les sous-rubriques de la nomenclature du secteur local relatives aux marchés publics, et qu'il ne s'agissait donc pas d'un avantage en nature non prévu par le contrat de travail de l'intéressé.

Par définition, les avantages en nature ne font d'ailleurs pas l'objet d'un paiement direct au bénéficiaire mais d'un paiement à un tiers. Ils ne relèvent donc pas de la rubrique de la nomenclature relative aux

dépenses de personnel mais d'autres rubriques : par exemple, la rubrique 11 « Gestion du patrimoine » s'agissant du loyer et des charges locatives d'un logement de fonctions.

L'avantage fait seulement l'objet d'une évaluation sur le bulletin de paye du bénéficiaire (V. CRC Centre, Limousin, Département d'Eure-et-Loir).

2 - Les frais de déplacement :

La Chambre prononce un débet concernant des frais de déplacement remboursés au directeur général, car le paiement avait été fait en l'absence d'un ordre de mission (charge n° 2).

À l'inverse, elle considère que des remboursements effectués à un autre directeur, dont le contrat de travail n'avait pas encore pris effet, pouvaient être justifiés par une délibération du conseil d'administration acceptant de prendre en charge les frais de déplacement en question (charge n° 3).

Bien entendu, il ne s'agit pas de reconnaître la légalité de cette délibération, mais de l'application du principe qui veut que le comptable public d'une collectivité locale « ne peut subordonner ses actes de paiement... qu'au contrôle de légalité qu'impose l'exercice de sa responsabilité personnelle et pécuniaire » (art. L. 1617-2 du CGCT). La légalité d'une telle délibération n'en est pas moins douteuse, puisque l'article 1^{er} du décret du 19 juillet 2001 prévoit que la réglementation en matière de remboursement de frais concerne « toute personne dont les frais

de déplacement sont à la charge des budgets » des collectivités locales.

CRC Basse-Normandie, Haute-Normandie Jugement du 12 octobre 2012 EPCC Opéra de Rouen

LA CHAMBRE,

Vu les comptes des exercices 2004 et 2005 de l'Établissement public de coopération culturelle OPERA de Rouen-Haute-Normandie ;

Vu les pièces justificatives produites à l'appui des comptes ou recueillies au cours de l'instruction ;

Vu le code des juridictions financières ;
Vu le code général des collectivités territoriales ;

Vu l'article 60 de la loi de finances n° 63-156 du 23 février 1963 modifié ;

Vu le décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 modifié, portant règlement général sur la comptabilité publique ;

Vu les lois et règlements relatifs à la comptabilité des établissements publics de coopération culturelle ;

Vu le réquisitoire n° 2011-028 du 30 novembre 2011 du procureur financier, enregistré au greffe le 30 novembre 2011 ;

Vu la décision du président de la chambre du 2 décembre 2011, désignant M. Rémy JANNER, président de section, en qualité de rapporteur de l'instance ouverte par le réquisitoire ;

Vu les lettres du 5 décembre 2011 par lesquelles le réquisitoire a été notifié à

Monsieur le directeur de l'établissement public de coopération culturelle OPERA de Rouen-Haute-Normandie, en sa qualité d'ordonnateur, à M. Michel M..., comptable concerné ;

Vu les accusés de réception de la notification du réquisitoire par le comptable et l'ordonnateur, en date du 6 décembre 2011 ;

Vu les réponses de M. Michel M..., en date du 2 février 2012 et du 4 octobre 2012, enregistrées au greffe le 2 février 2012, et le 4 octobre 2012 ;

Vu le rapport n° 2012-0135 à fin de décision juridictionnelle, enregistré au greffe le 14 août 2012, et les conclusions n° 2012-0135 du procureur financier du 2 octobre 2012 ;

Vu les lettres recommandées du 6 septembre 2012 informant les parties de la clôture de l'instruction et de l'audience publique ;

Entendu en audience publique du 5 octobre 2012 :

- M Rémy JANNER, en son rapport ;

- le procureur financier, en ses conclusions ;
Délibéré le 5 octobre 2012 hors la présence du rapporteur et du procureur financier ;

Lu en audience publique le 12 octobre 2012 ;

ORDONNÉ CE QUI SUIT

Charge n°1 : frais de téléphone du directeur musical

Attendu que par le réquisitoire n° 2011-0188 il est reproché à M. Michel M... d'avoir, par une série de mandats réglés entre février 2004 et décembre 2005, procédé au paiement d'un avantage en nature non prévu par le contrat de travail du bénéficiaire ; qu'ainsi le comptable se serait affranchi de son obligation de contrôle de la validité de la dépense prévu par les articles 12 et 13 du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique ; qu'en l'espèce il aurait dû exiger, avant le paiement desdits mandats, la production des pièces justificatives prévues à la rubrique 203 de l'annexe I à l'article D 1617-19 du code général des collectivités territoriales, à savoir « 1) décision de l'assemblée délibérante précisant la nature des avantages et les conditions d'attribution ; 2) arrêté précisant le nom des bénéficiaires ; 3) le cas échéant factures » ;

Attendu que par les mandats incriminés il était demandé au comptable de payer des factures de téléphone émises par la société Orange ; que si ces factures portaient mention des consommations téléphoniques du directeur musical de

l'opéra de Rouen, constitutives d'un avantage en nature, il n'appartenait pas au comptable d'apprécier l'opportunité de la dépense ; qu'ainsi la pièce justificative qu'il était seulement en droit d'exiger de l'ordonnateur ne relève pas de la rubrique 203 susvisée ; qu'en conséquence le comptable n'a pas méconnu l'obligation de contrôle de la validité de la dépense qui lui incombait ;

Charge n° 2 : remboursement de frais de déplacement au directeur général

Attendu que par le réquisitoire n° 2011-0188 il est reproché à M. Michel M... d'avoir, par le mandat n° 1647 du 1^{er} juin 2004, d'un montant de 953,12 euros, réglé des frais de déplacement au directeur général de l'opéra ;

Attendu que le comptable fait valoir en premier lieu que le contrat de travail de l'intéressé prévoyait que celui-ci avait « droit au remboursement de ses frais professionnels sur justificatifs » ; que ce contrat ayant été conclu avec l'association Léonard de Vinci, son employeur avant la création de l'Etablissement public de coopération culturelle « Opéra de Rouen » (EPCC), il avait, en application des dispositions de l'article L 122-12 alinéa 2 du code du travail – dont il souligne le caractère d'ordre public – été transféré au dit établissement lors de sa création ; que d'ailleurs, la veille de l'audience, M. Michel M... a fait parvenir à la chambre, pour appuyer cet argument, la copie d'une délibération de l'EPCC Opéra de Rouen n° 03-8 du 22 décembre 2003 décidant que « le président est autorisé à signer la convention avec l'Association Léonard de Vinci ci-jointe. Cette convention transfert à l'EPCC l'ensemble des contrats et des engagements de l'association Léonard de Vinci et porte reprise d'une partie de l'actif et du passif de l'Association (...) » ;

Attendu que le comptable soutient en second lieu que la liquidation du mandat est conforme aux usages en vigueur au sein de l'Association Léonard de Vinci, à savoir qu'il a été fait application du barème retenu par l'administration fiscale pour le calcul des frais réels déductibles du revenu imposable et qu'enfin les distances parcourues sont vérifiables ; Attendu que le comptable en conclut que c'est à bon droit qu'il a réglé le mandat n° 1647, né d'une obligation de l'employeur EPCC par transfert des conventions et usages en vigueur au sein de l'Association Léonard de Vinci aux droits de laquelle il succède ; que d'ailleurs, la Cour des comptes, dans un arrêt « Etablissement de transfusion sanguine Poitou-Charente » du 21 septembre 2005, aurait admis les dépenses prises en

charge dans une telle situation de transfert d'obligations ;

Attendu que la réalité des frais de déplacement remboursés par le mandat n° 1647 n'est pas discutée, non plus d'ailleurs que la nécessité de leur remboursement sur justification ; que cette obligation découle non d'un transfert des usages en vigueur au sein d'une autre entité juridique comme le soutient M. M..., mais des règles en vigueur au sein d'un établissement public ; qu'à ce titre, si le directeur général de l'opéra de Rouen pouvait prétendre au remboursement de ses frais professionnels, il ne pouvait en être défrayé qu'en application des règles de droit public en vigueur au sein de l'établissement qui l'employait ; qu'au surplus, le régime de remboursement des frais professionnels ne constitue pas un élément déterminant de la rémunération dont le sort conditionne la poursuite du contrat de travail ; que le remboursement auquel il pouvait prétendre de la part de l'EPCC devait ainsi satisfaire aux conditions posées par la rubrique 261 de l'annexe I à l'article D 1617-19 du code précité et être appuyé de « 1) ordre de mission indiquant notamment l'objet du déplacement et le moyen de transport utilisé 2) état de frais (...) » ;

Attendu que l'arrêt de la Cour des comptes invoqué par le comptable porte sur le transfert d'un accord partiellement verbal entre deux entités juridiques et sur une somme forfaitaire dont la liquidation ne renvoyait pas à l'application d'une réglementation particulière sur laquelle le comptable avait à s'interroger ; qu'au cas d'espèce la mention « sur justification » figurant au contrat de travail du directeur général ne saurait, dans le cadre de l'EPCC, dispenser le bénéficiaire de la production d'un ordre de mission ; qu'en conséquence la jurisprudence issue de l'arrêt de la Cour des comptes invoqué par Monsieur Michel M... n'est pas transposable à l'espèce ;

Attendu qu'en application des dispositions de l'article 60-VIII de la même loi, « les débits portent intérêt au taux légal à compter du premier acte de la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics » ; que le réquisitoire introductif de la présente instance a été notifié à Monsieur Michel M... le 6 décembre 2011 ; qu'ainsi les intérêts seront décomptés à compter de cette date ;

En ce qui concerne la troisième charge : remboursement de frais de déplacement et de mission

Attendu que par le réquisitoire n°2011-0188 il est reproché à M. Michel M...

d'avoir, par le mandats n° 3298 du 1^{er} décembre 2004, d'un montant de 5.947,81 euros, réglé des frais de déplacement et de mission à Monsieur B. embauché à compter du 1^{er} juillet suivant comme directeur de l'EPCC Opéra de Rouen ; qu'il est fait grief au comptable de ne pas avoir vérifié la validité de la créance dans la mesure où, au jour du paiement, aucun contrat de travail ne liait encore le bénéficiaire du remboursement à l'établissement ;

Attendu que M. Michel M... soutient, sur la base d'une délibération du 12 mars 2004 produite en cours d'instruction, que ce remboursement de frais correspond à un engagement de l'EPCC de défrayer l'intéressé des dépenses engagées par lui dans le cadre de la préparation de la saison 2005-2006 de l'opéra de Rouen ;

Attendu que cette délibération, quoique formulée en termes généraux, constitue une justification de la volonté du conseil d'administration de l'EPCC de supporter les frais afférents ; qu'en conséquence le comptable n'a pas méconnu ses obligations au regard des dispositions des articles 12 et 13 du décret susvisé ;

PAR CES MOTIFS,

M. Michel M... est constitué débiteur de l'Établissement public de coopération culturelle « Opéra de Rouen » pour la somme de neuf cent cinquante-trois euros douze centimes (953,12 €) pour avoir réglé le mandat n° 1647 du 1^{er} juin 2004 en méconnaissance de son obligation de contrôle de la validité de la créance ;

Le débet portera intérêt à compter du 6 décembre 2011, date de la réception par l'intéressé du réquisitoire.

En conséquence, il est sursis à la décharge de M Michel M... pour sa gestion du 1^{er} janvier 2004 au 31 décembre 2005.

Conclusions du Ministère public n° 2012-0135 du 2 octobre 2012

(...)

Sur la réglementation comptable applicable aux établissements publics de coopération culturelle (EPCC) à caractère industriel et commercial

Le Ministère public rappelle que l'article R. 1431-18 du code général des collectivités territoriales prévoit que : « (...) les dispositions des articles R. 2221-35 à R. 2221-52 sont applicables aux établissements publics de coopération culturelle à caractère industriel et commercial » ; que l'article R. 2221-35 dudit code dispose que « les règles de la comptabilité communale sont applicables aux régies

dotées de la personnalité morale et de l'autonomie financière, chargées de l'exploitation d'un service public à caractère industriel et commercial, sous réserve des dérogations prévues au présent paragraphe » ; qu'il en découle que les pièces justificatives des dépenses que le comptable d'un établissement public de coopération culturelle (EPCC) à caractère industriel et commercial doit exiger sont celles mentionnées en annexe de l'article D. 1617-19 dudit code.

Le réquisitoire et les faits

Le réquisitoire comportait trois charges.

Charge n° 1 - Remboursement de frais de téléphone

Le Ministère public rappelait que M. Michel M..., comptable de l'EPCC « Opéra de Rouen - Haute Normandie » avait procédé, à l'occasion de la prise en charge de mandats recensés dans le tableau ci-après, au paiement des dépenses téléphoniques de M. S..., directeur musical dudit établissement ; que le contrat de travail signé le 21 avril 2001 entre l'« association Léonard de Vinci » et M. S..., qui régissait au moment des paiements les relations contractuelles entre l'EPCC « Opéra de Rouen - Haute Normandie » et l'intéressé qui y occupait les fonctions de directeur musical, ne mentionnait pas la prise en charge de ses frais de communication téléphonique.

Factures portable M. S... l'EPCC	Montant TTC par ch. par	Date écriture	N° mandat
Février 2004	514,95 €	17/09/2004	2369
Mars 2004	437,82 €	31/03/2004	972
Avril 2004	259,45 €	30/04/2004	1269
Mai 2004	282,36 €	31/05/2004	1604
Juin 2004	287,90 €	30/06/2004	1985
Juillet 2004	201,00 €	31/07/2004	2141
Août 2004	987,35 €	31/08/2004	2238
Sept. 2004	862,66 €	30/09/2004	2525
Oct. 2004	760,24 €	31/10/2004	2899
Nov. 2004	340,92 €	01/12/2004	3282
Mars 2005	241,78 €	31/03/2005	1260
Avril 2005	112,16 €	28/04/2005	1638
Mai 2005	280,90 €	31/05/2005	2117
Juin 2005	117,93 €	06/07/2005	2520
Juillet 2005	245,91 €	25/08/2005	2732
Août 2005	163,68 €	07/09/2005	2824
Sept. 2005	109,91 €	28/09/2005	3103
Oct. 2005	549,90 €	28/10/2005	3443
Nov. 2005	84,96 €	09/12/2005	3970
Déc. 2005	319,04 €	31/12/2005	4321
TOTAL	7 160,83 €		

Le Ministère public s'appuyait dans son réquisitoire sur l'inexistence de pièces justificatives susceptibles de dégager la responsabilité du comptable à l'occasion du paiement d'avantages en nature au profit de M. S... et rappelait qu'en vertu des dispositions de la rubrique 203 « autres avantages accessoires » de l'annexe à l'article D. 1617-19 du code général des collectivités territoriales, dans sa version issue du décret n° 2003-301 du 2 avril 2003, pour procéder au paiement de dépenses de cette nature, le comptable devait disposer des pièces justificatives suivantes: « 1) décision de l'assemblée délibérante précisant la nature des avantages et les conditions d'attribution 2) arrêté précisant le nom des bénéficiaires 3) le cas échéant factures » ;

En réponse aux questions du magistrat instructeur, le comptable a indiqué le 12 février 2012 que l'absence de mention explicite du bénéfice de l'usage d'un téléphone portable au contrat de travail de M. S..., signé le 21 avril 2001, n'empêchait pas l'employeur d'accorder cet avantage au salarié.

Il fait observer que M. S... était titulaire de droits octroyés par l'« association Léonard de Vinci », comme l'attestent un extrait du grand livre de 2003 de ladite association, ainsi que la facture réglée par mandat n° 2369, établie à son nom et prise en charge par l'établissement public de coopération culturelle.

Il indique enfin que M. S... faisait partie de la liste des personnels transférés à l'établissement public de coopération culturelle le 1^{er} janvier 2004 et qu'il bénéficiait du principe du transfert des usages, des accords atypiques et des engagements unilatéraux, en application des dispositions de l'article L. 122-12 alinéa 2 du code du travail, en précisant que la jurisprudence est constante en la matière.

À l'appui de cet argumentaire, le comptable a produit une « note relative à la présentation du projet concernant la gestion du Théâtre des arts et à ses conséquences sociales », à caractère confidentiel, dont la date et l'auteur ne sont pas précisés, rappelant que :

- s'agissant de la reprise de l'activité de l'association par un EPCC à caractère industriel et commercial, les dispositions de l'article L. 122-12 alinéa 2 du code du travail trouvent à s'appliquer ;

- le personnel transféré pourra conserver, sauf dénonciation par l'EPCC et sous réserve du respect de certaines règles de forme, le bénéfice des avantages issus des usages en vigueur au sein par l'association.

L'examen des pièces fournies lors de l'instruction montre que les paiements

effectués par M. Michel M... au travers des mandats référencés ci-avant concernant l'exécution d'un contrat liant, d'une part, l'« association Léonard de Vinci » et la société Orange (mandat n° 2369) et, d'autre part, l'EPCC « Opéra de Rouen Haute-Normandie » (à compter de sa création en substitution de l'association) et la même société Orange (autres mandats).

S'il ne fait pas de doute que le bénéficiaire de ce service était bien dans les deux cas M. S..., il n'appartenait pas à M. Michel M... d'apprécier l'opportunité de l'octroi d'un tel avantage en nature lors des paiements en question.

Dès lors, les pièces justificatives que M. Michel M... était tenu d'exiger sont fixées par la rubrique 4. Travaux, fournitures, services, de l'annexe à l'article D.1617-19 du Code général des collectivités territoriales alors applicable, étaient les suivantes :

1. Contrat et, le cas échéant, avenant ;
2. Mémoire ou facture.

Les factures figuraient systématiquement à l'appui des mandats. S'agissant du contrat, il peut être raisonnablement considéré que son existence, compte-tenu de sa nature immatérielle, était acquise au jour des paiements.

Dans ces conditions, le Ministère public demande à la Chambre de lever la charge n° 1 qui pèse sur M. Michel M....

Charge n° 2 - Remboursement de frais de déplacement

Le Ministère public rappelait que M. Michel M..., comptable de l'EPCC « Opéra de Rouen - Haute Normandie » avait procédé, à l'occasion de la prise en charge par mandat n° 1647 du 1^{er} juin 2004, au paiement de frais kilométriques de déplacement présentés par M. L..., directeur général dudit Établissement pour un montant de 953,12 euros ; qu'en vertu des dispositions de l'annexe à l'article D. 1617-19 du code précité, et plus particulièrement de la rubrique 26 « frais de déplacement des agents », le comptable devait disposer des pièces suivantes :

« 261 - 1) ordre de mission indiquant notamment l'objet du déplacement et le moyen de transport utilisé 2) état de frais (...) » ; qu'à l'appui du paiement ne figurait qu'un état de frais et qu'ainsi les pièces justificatives requises n'ont pas été produites.

Dans sa réponse aux questions du magistrat-instructeur, le comptable a fait valoir les éléments suivants par message électronique du 2 février 2012 :

- Le contrat de travail du directeur prévoyait le remboursement de ses frais professionnels sur justificatifs, ainsi que la mise à disposition d'un véhicule de fonction.

- A l'échéance, en juin 2004, du contrat souscrit par l'« association Léonard de Vinci », de location longue durée du véhicule de fonction, le directeur a décidé d'utiliser son véhicule personnel, choix plus avantageux au plan économique pour l'établissement.

- Le taux de remboursement appliqué correspondait au barème fiscal alors en vigueur, également appliqué au sein de l'association au personnel amené à utiliser son véhicule personnel.

- L'application de l'article L. 122-12 alinéa 2 du code du travail a été retenue pour la détermination du tarif applicable au sein de l'EPCC.

- Le déplacement avait pour objet des rendez-vous avec des coproducteurs et partenaires de l'opéra à Luxembourg et Bruxelles. La distance parcourue est réelle et vérifiable.

Le Ministère public observe tout d'abord que les règles de la comptabilité publique devaient s'appliquer au sein de l'EPCC « Opéra de Rouen - Haute-Normandie » dès sa création.

Le Ministère public rappelle que l'application de l'article L. 122-12 du Code du travail, au cas particulier de la transformation d'une association en EPCC, suppose que le nouvel établissement délibère sur le maintien des avantages acquis.

Le Ministère public souligne qu'au cas d'espèce le conseil d'administration de l'EPCC n'a pas délibéré sur le régime des frais de déplacement et que la pratique antérieure consistant à appliquer le barème fiscal a été reconduite sans formalité.

Le Ministère public rappelle au surplus, qu'en vertu des dispositions de l'annexe à l'article D 1617-19 susvisé, et plus particulièrement de la rubrique 26 « frais de déplacement des agents » les comptables doivent disposer : « 261 - 1) ordre de mission indiquant notamment l'objet du déplacement et le moyen de transport utilisé 2) état de frais (...) » ;

Le Ministère public constate que le comptable n'a pas été en mesure de produire, au cours de l'instruction, l'ordre de mission requis par la réglementation.

Dans ces conditions, le Ministère public demande à la Chambre de constituer M. Michel M... débiteur de la somme de 953,12 euros et de fixer le point de départ des intérêts, conformément aux dispositions de l'article 60 VIII de la loi n° 63-156 du 23 février 1963, au 6 décembre 2011, date de notification à M.

Michel M..., du réquisitoire n° 2011-028 du Ministère public.

Charge n° 3 - Remboursement de frais de déplacement et de mission

Le Ministère public rappelait que le contrat de travail de M. B... fixait au 1^{er} juillet 2005 sa prise de fonctions de directeur de l'EPCC « Opéra de Rouen - Haute Normandie » ; qu'ainsi ce contrat ne le liait pas à l'Établissement avant cette date.

Le Ministère public rappelait également que par mandat n° 3298 du 1^{er} décembre 2004, le comptable de l'EPCC « Opéra de Rouen - Haute Normandie » avait payé à M. B... le remboursement de frais engagés en 2004 à l'occasion de divers déplacements. Qu'ainsi, ce paiement ne présentait pas de caractère libératoire au sens de l'article 12 du décret du 29 décembre 1962 en ce qu'il était intervenu au bénéfice d'un tiers qui ne détenait à cette date aucune créance sur l'établissement.

Dans sa réponse aux questions du magistrat-instructeur, le comptable fait valoir les éléments suivants :

- Le conseil d'administration de l'EPCC a délibéré le 12 mars 2004 pour autoriser le remboursement à M. B... des frais occasionnés par les déplacements nécessaires à la préparation de la saison 2005-2006.

- A cette fin, le conseil d'administration a également décidé lors de cette séance de salarier à temps partiel M. B... du 1^{er} avril 2004 au 30 juin 2005, pour l'exercice de sa mission, antérieure à sa prise de poste de directeur.

Il a indiqué que c'était sous couvert de cette délibération qu'il avait accepté le paiement.

Le Ministère public observe que la délibération produite par le comptable, antérieure au paiement visé, atteste du lien contractuel existant entre M. B... et l'EPCC au moment du paiement et donc du caractère libératoire dudit paiement, intervenu au bénéfice de M. B... à l'occasion de la prise en charge du mandat n° 3298 du 1^{er} décembre 2004.

Dans ces conditions, le Ministère public demande à la Chambre de lever la charge n° 3 qui pèse sur M. Michel M....

Marc BEAUCHEMIN

Clefs proposées (base Jade) : 18-01-03-02 (obligations du comptable - forme des comptes) ■ 18-05-06 (dettes des collectivités publiques - pièces justificatives).

CRC des Pays-de-la-Loire, jugement n° 2012-0007 du 28 novembre 2012 (audience du 24 octobre 2012), Centre hospitalier universitaire de Nantes (Loire-Atlantique).

Résumé : La Chambre prononce un débet pour des dépenses mises en paiement par des personnes autres que l'ordonnateur.

Références jurisprudentielles :

• **financières :** C. comptes, 8 mai 1942, Association syndicale de la Grange-des-Noues (Seine-et-Oise), *Recueil* p. 61 ■ C. comptes, 16 mai 2002, Lycée Las Cases de Lavour (Tarn), *Recueil* p. 51, *La Revue du Trésor* n° 6/2003, p. 383 ■ C. comptes, 10 juillet 2003, Agence de l'eau Loire Bretagne, *Recueil* p. 49, *La Revue du Trésor* n° 8-9/2004, p. 536 ■ CRC Bretagne, 31 janvier 2006, Centre hospitalier de Bretagne Atlantique à Lorient, *La Revue du Trésor* n° 6/2007, p. 604 ■ C. comptes, 29 juin 2007, Université Paris III - Sorbonne Nouvelle, *Recueil* p. 49 et p. 51 ■ CRC Poitou-Charentes, 25 septembre 2008, Commune d'Angoulême, *Gestion & Finances publiques* n° 3-4/2009, p. 348375 ■ CRC Bretagne, 16 février 2010, Communes de Noyal-sur-Vilaine et d'Antrain, *Gestion & Finances publiques* n° 1-2011, p. 91 ■ CRC Haute-Normandie, 30 mars 2012, *Gestion & Finances publiques* n° 4-2013, p. 60 ■ C. comptes, 26 juillet 2012, Contrôleur budgétaire et comptable du ministère de l'Outre-mer, arrêt n° 64558.

Doctrine : Instruction n° 02-025-B1 du 21 mars 2002 relative à la simplification de la procédure d'ordonnancement/mandatement ■ Instruction codificatrice n° 07-024-M0 du 30 mars 2007 sur les pièces justificatives des dépenses du secteur local.

Textes de référence : Article 60 de la loi de finances n° 63-156 du 23 février 1963 (modifié par l'article 90 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011) ■ Article D. 1617-23 du code général des collectivités territoriales (CGCT) ■ Décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, notamment articles 6, 7, 12 B et 13 ■ Décrets n° 2003-301 du 2 avril 2003 et n° 2007-450 du 25 mars 2007 modifiant le code général des collectivités territoriales (partie réglementaire) ■ Décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

Commentaires

Depuis que, selon l'article D. 1617-23 du CGCT, « *La signature manuscrite, ou électronique conformément aux modalités fixées par arrêté du ministre en charge du budget, du bordereau récapitulatif des mandats de dépense emporte justification du service fait des dépenses concernées et attestation du caractère exécutoire des pièces justifiant les dépenses concernées* », les chambres régionales des comptes sont très attentives à ce que cette signature soit bien apposée et qu'elle le soit par une personne dûment habilitée pour exercer cette compétence en lieu et place de l'ordonnateur (V. CRC Bretagne, Communes de Noyal-sur-Vilaine et d'Antrain).

Comme tel n'était pas le cas en l'occurrence et que, au surplus, les mandats eux-mêmes n'étaient pas non plus signés régulièrement (leur signature n'étant ni « manuscrite » ni « électronique »), la chambre des Pays-de-la-Loire prononce un débet d'un montant particulièrement élevé (2,4 M€) car il concerne de très nombreuses dépenses. En effet, dans la mesure où le réquisitoire était antérieur au 1^{er} juillet 2012, date d'entrée en vigueur des dispositions de l'article 90 de la loi du 28 décembre 2011, la Chambre ne pouvait pas se prononcer sur l'existence ou l'absence d'un préjudice financier pour l'établissement.

Cependant, à l'avenir, dès lors que, comme au cas présent, l'ordonnateur certifiera que l'absence formelle de délégation résulte

d'une omission ou d'une erreur matérielle de sa part, et non pas d'une usurpation de fonctions, il y a tout lieu de penser que ce type de manquement – qui subsistera car le contrôle de la qualité de l'ordonnateur reste une obligation – relèvera d'une sanction financière non rémissible et non plus d'un débet (sous réserve que ce manquement soit le seul à être relevé pour les dépenses en cause).

Il n'empêche qu'il est tout à fait discutable que les contrôles du service fait et du caractère exécutoire des pièces justificatives, prévus par un décret en Conseil d'État (RGCP), puissent, en vertu d'un décret simple (art. D. 1617-23 du CGCT), se résumer à vérifier la présence d'une signature sur une pièce dont la finalité première est de permettre un rapprochement périodique entre la comptabilité administrative et la comptabilité générale.

On notera que, s'agissant de l'État, dans le cadre de l'application ACCORD, le bordereau-journal des mandatements émis a été supprimé, et que la certification du service fait résulte désormais de la signature électronique de l'ordonnance de paiement (instruction du 21 mars 2002). Cette certification est d'ailleurs explicite puisque la signature de l'ordonnateur est portée sur l'ordonnance ou le mandat de paiement, accompagnée de la mention « service fait ». Cette signature vaut donc à la fois ordre de payer et certification de service fait pour l'ensemble des pièces justificatives jointes, mais la certification ne concerne que le ou les dossiers de liquidation de même nature attachés à

cette ordonnance ou ce mandat et non pas plusieurs centaines comportant des pièces hétéroclites, comme dans le cas des collectivités locales.

On notera également que, dans le cadre d'un service facturier, on en revient à la certification du service fait donnée sur chaque facture ou titre établissant les droits du créancier¹ (art. 41 du décret du 7 novembre 2012). Il est vrai que, dans ce cas, c'est l'ordonnancement lui-même qui est supprimé.

CRC Pays-de-la-Loire

Jugement du 28 novembre 2012

CHU de Nantes

LA CHAMBRE REGIONALE DES COMPTES DES PAYS-DE-LA-LOIRE

a rendu le jugement suivant

La chambre,

VU le code des juridictions financières ;
VU le code général des collectivités territoriales ;

VU la loi n° 63-156 du 23 février 1963 portant loi de finances pour 1963 ;

VU les articles 11, 12 et 13 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique ;

¹ Sur la question du contrôle de la qualité de l'ordonnateur et de la certification du service fait dans le cadre des services facturiers et de l'application ACCORD-LOLF, voir l'arrêt de la Cour des comptes n° 64558 du 26 juillet 2012.

VU les lois et règlements relatifs aux établissements publics de santé et notamment le code de la santé publique ;

VU l'arrêté du Premier président de la Cour des comptes, en date du 1^{er} juin 2010 donnant délégation aux chambres régionales et territoriales des comptes pour juger les comptes des établissements publics de santé dont le siège est situé dans leur ressort territorial, pour les exercices 2009 à 2013 inclus ;

VU l'arrêté du 15 décembre 2011 de la présidente, portant organisation et détermination de la compétence des formations de délibéré de la chambre régionale des comptes des Pays-de-la-Loire ;

VU les comptes rendus en qualité de comptables du centre hospitalier universitaire de Nantes pour les exercices 2006 à 2009, ensemble les comptes annexes, par M. Y... jusqu'au 2 décembre 2007, M. Z..., du 3 décembre 2007 au 1^{er} janvier 2008, M. X..., à compter du 2 janvier 2008 ;

VU les pièces de mutation des comptables ;

VU le réquisitoire n° 2012-004 du procureur financier du 6 juin 2012, portant sur l'exercice 2009, ensemble les pièces à l'appui ;

VU l'ordonnance n° 2012-0044 du 27 juin 2012 portant sur la période du 1^{er} janvier 2005 au 31 décembre 2008 ;

VU les lettres de notification du réquisitoire au comptable concerné et à l'ordonnateur, notifiées le 13 juin 2012 à M. X... et à Mme A..., directeur général du CHU de Nantes, auxquelles était jointe une note d'information sur les droits des parties ;

VU le courrier du 28 juin 2012 adressé par Mme Christine Bernard, magistrat instructeur, à M. X..., comptable concerné ;

Vu la réponse écrite apportée par M. X... par lettre du 16 juillet 2012, enregistrée au greffe de la chambre le 18 juillet, complétée par un envoi du 20 juillet 2012, enregistré au greffe de la juridiction le 23 juillet ;

VU les observations produites par les parties ;

VU le rapport n° 2012-0136 de Mme Christine Bernard, magistrat instructeur ;

VU les lettres du 8 octobre 2012 par lesquelles M. X..., comptable, et Mme A..., directeur général du CHU, ont été informés de la tenue de l'audience publique de la chambre et de la possibilité d'y présenter leurs observations ;

VU les conclusions n° 2012-144 du 5 octobre 2012 du procureur financier ;

Après avoir entendu Mme Christine Bernard, premier conseiller, en son rapport, M. Dominique Joubert, procureur financier, en ses conclusions ;

Les parties n'étant ni présentes, ni représentées ;

Après avoir entendu M. Michel Soisson, réviseur, en ses observations ;

Après en avoir délibéré hors la présence du rapporteur et du procureur financier ;

Sur la réquisition de charge unique

ATTENDU que dans son réquisitoire, le procureur financier fait grief à M. X..., d'avoir payé en 2009 des dépenses pour un montant de 2 450 427,05 € sans s'être assuré préalablement de la validité de l'ordre de payer, au motif que les bordereaux de mandats auraient été signés par une personne non habilitée et que corollairement les mandats auraient fait l'objet d'une signature scannée non admise par la réglementation ;

Sur la capacité juridique du signataire des bordereaux de mandats

ATTENDU que par bordereaux de mandats n° 1 du 6 janvier 2009 (montant de 1 246 879,47 € : mandats n°1 à 49) et n° 23 du 20 janvier 2009 (montant de 1 203 547,58 € : mandats n° 299 à 334), le comptable alors en fonctions, M. X..., a procédé au paiement de dépenses d'investissement sur le compte 23 au cours de l'exercice 2009 pour un montant total de 2 450 427,05 €, suivant le détail en annexe ; que ces deux bordereaux portent le sceau de l'établissement, la mention « L'ordonnateur délégué », le cachet du signataire C... et sa signature ;

ATTENDU que par décision n°19/2008 du 1^{er} septembre 2008, le directeur général de l'établissement a donné délégation à Mme C..., attachée d'administration hospitalière, « ... à l'effet de signer, dans la limite de ses attributions et au nom du directeur général, tout document et correspondance relatifs au suivi des dépenses et à la liquidation des factures relevant des directions du pôle technique et logistique » ; que cette décision de délégation ne vise pas l'ordonnancement des dépenses ; que le délégataire, Mme C..., n'avait donc pas compétence pour signer lesdits bordereaux de mandats ;

ATTENDU qu'en réponse le comptable ne conteste pas le défaut d'habilitation du signataire ; qu'il fait valoir toutefois que dans l'esprit du délégant, Mme C... était bien autorisée à signer les bordereaux visés dans le réquisitoire et que l'omission de la compétence en matière d'ordon-

nancement dans le texte de la délégation résulte d'une erreur matérielle des services de l'ordonnateur ; qu'il produit à l'appui un courrier de l'ordonnateur daté du 10 juillet 2012 ; qu'il considère que sur le fond la volonté du délégant a été respectée et que le grief ne repose que sur une anomalie formelle ;

ATTENDU qu'en application des articles 12 et 13 du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, les comptables sont tenus d'exercer en matière de dépenses le contrôle de la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué, en veillant en particulier à la production des justifications ; que l'annexe I à l'article D. 1617-19 du code général des collectivités territoriales, qui est applicable aux établissements publics de santé, impose au comptable de disposer, au titre des pièces justificatives de la dépense, le cas échéant, de la décision de délégation (rubrique 0 Pièces communes – 01 Qualité de l'ordonnateur) ; que préalablement au paiement, il appartient au comptable de vérifier que les actes de l'ordonnateur délégué sont conformes à la délégation ; que l'habilitation du signataire de l'ordre de payer ne peut donc se déduire des intentions du délégant ; et que pas davantage une lettre explicative de l'ordonnateur postérieure au paiement ne peut être assimilée à la pièce justificative requise ;

ATTENDU en conséquence que l'argument tiré des intentions du délégant et de l'erreur matérielle, fût-il appuyé d'une lettre de l'ordonnateur, est inopérant ;

Sur la validité de la signature apposée sur les mandats

ATTENDU que les mandats correspondant aux deux bordereaux litigieux sont revêtus d'une signature scannée non identifiable et différente de celle des bordereaux ; que cette signature a été identifiée au cours de l'instruction comme étant celle du directeur des affaires financières du centre hospitalier universitaire de Nantes, M. B... ;

ATTENDU que M. B..., qui a reçu délégation dans les fonctions d'ordonnateur par décision n° 21/2008 prise par le directeur général de l'établissement le 1^{er} septembre 2008, était habilité à ordonnancer les dépenses et donc à signer les mandats en cause ;

ATTENDU que de l'article D. 1617-23 du code général des collectivités territoriales, applicable aux établissements publics de santé, autorise la signature manuscrite et, dans le cadre d'une procédure de transmission dématérialisée, la signature électronique ; que l'utilisation d'une signature scannée n'est pas admise pour des raisons de sécurité ;

ATTENDU que les mandats de l'espèce ne relèvent pas d'une procédure dématérialisée d'échanges de données entre ordonnateur et comptable au sens de l'art. D. 1617-23 du code précité ; qu'ils auraient donc dû, pour être admis comme ordre de payer, être revêtus d'une signature manuscrite ; que tel n'est pas le cas ;

ATTENDU que le comptable ne conteste pas que la signature du directeur des affaires financières sur les mandats litigieux n'était ni manuscrite ni électronique mais scannée ; qu'il ne conteste pas davantage que cette signature ne pouvait être admise en la forme au regard de la réglementation, nonobstant la délégation reçue par le signataire en matière d'ordonnement des dépenses ;

ATTENDU que le comptable fait valoir que si la signature dématérialisée du directeur des affaires financières n'a pas de portée juridique, celle-ci fait partie intégrante du processus de visa effectif dans le cadre de la procédure interne du mandatement de la dépense en usage au sein du centre hospitalier universitaire de Nantes ;

ATTENDU toutefois que les procédures internes de l'établissement ne sont opposables qu'aux seuls services de l'ordonnateur ; qu'elles sont sans effet sur les contrôles qui incombent au comptable ; que, dans ces conditions, le moyen exposé par le comptable ne saurait être accueilli ;

ATTENDU en conséquence que la signature apposée sur les mandats de paiement qui sont l'objet des bordereaux n° 1 du 6 janvier 2009 et n° 23 du 20 janvier 2009 pris en charge et payés par le comptable, ne saurait être considérée comme valant ordre au comptable de payer ; que, dans ces conditions, elle n'est pas de nature à suppléer le défaut d'habilitation du signataire des bordereaux correspondants ;

Sur l'absence de préjudice financier

ATTENDU qu'en réponse, le comptable indique que ni le centre hospitalier universitaire de Nantes ni les créanciers concernés par les paiements en cause n'ont subi le moindre préjudice ;

ATTENDU que le réquisitoire du procureur financier n° 2012-004 qui constitue le premier acte de mise en jeu de la responsabilité du comptable a été notifié aux parties le 13 juin 2012, soit avant la date d'entrée en vigueur, fixée au 1^{er} juillet 2012, des dispositions de l'article 90 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 modifiant le régime de responsabilité des comptables publics ;

ATTENDU que le présent jugement est donc rendu sous l'empire de la précédente réglementation ;

ATTENDU qu'en l'état de législation applicable à l'espèce, l'engagement de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable n'a pas pour objet de réparer le dommage subi par l'établissement public de santé et les créanciers de ce dernier mais de sanctionner l'inobservance des contrôles qui s'imposent à lui ;

ATTENDU que la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable peut donc être recherchée sans qu'il y ait à établir un préjudice de l'établissement public de santé ;

ATTENDU en conséquence que l'argument tiré de l'absence de préjudice financier peut être écarté ;

Sur la responsabilité du comptable

ATTENDU qu'en application de l'article 12 du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, le comptable est tenu d'exercer le contrôle de la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué en matière de dépenses ;

ATTENDU que le comptable ne disposait, au moment des paiements des dépenses de l'espèce, ni d'une décision de l'ordonnateur habilitant régulièrement le signataire des bordereaux, ni de mandats de paiement valablement signés ;

ATTENDU qu'en application de l'article 37 du décret du 29 décembre 1962 précité, lorsque des irrégularités sont constatées, les comptables publics suspendent les paiements et en informent l'ordonnateur ; qu'en l'espèce, le comptable du centre hospitalier universitaire de Nantes aurait dû, en raison du défaut de compétence du signataire des bordereaux de mandats et de l'absence de signature régulière des mandats litigieux, suspendre le paiement des dépenses en cause ; qu'en s'en abstenant, il a manqué à ses obligations et a engagé sa responsabilité personnelle et pécuniaire ;

ATTENDU en effet qu'en application de l'article 60 de la loi du n° 63-156 du 23 février 1963 susvisée, la responsabilité des comptables publics se trouve engagée dès lors qu'une dépense a été irrégulièrement payée ; qu'il résulte de ce qui précède que l'ordre de payer les dépenses de l'espèce n'était pas valable et que le paiement des dépenses non valablement ordonnancées est irrégulier ;

ATTENDU que la responsabilité du comptable s'apprécie à la date du paiement des mandats ; que M. X... a payé, à tort, au cours des mois de janvier et février

2009 selon le détail fourni en annexe au présent jugement, les mandats n° 1 à 49 et n° 299 à 334 pour un montant total de 2 450 427,05 € ;

ATTENDU qu'il y a lieu, en conséquence, de mettre en jeu la responsabilité personnelle et pécuniaire de M. X... pour le paiement des mandats susmentionnés et à due concurrence de ce montant, soit 2 450 427,05 € ;

Sur les intérêts du débet

ATTENDU qu'aux termes de l'article 60-VIII de la loi du 23 février 1963, susvisée, les débits portent intérêt au taux légal à compter du premier acte de la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics ; que, dans le cas présent, il y a lieu de retenir, comme date de départ du décompte des intérêts, la date de notification du réquisitoire du procureur financier, soit le 13 juin 2012 pour M. X... ;

Par ces motifs ORDONNE CE QUI SUIT Article unique :

M. X..., comptable du centre hospitalier universitaire de Nantes, est déclaré débiteur dudit établissement de la somme de deux millions quatre cent cinquante mille quatre cent vingt-sept euros et cinq centimes (2 450 427,05 €), au titre de sa gestion de l'exercice 2009 majorée des intérêts de droit décomptés du 13 juin 2012, date de notification du réquisitoire susvisé ;

Conclusions du Ministère public n° 2012-144 du 5 octobre 2012

(..)

II – Sur le fond

2.1 - Présomption de charge unique :

2.1.1 – Le réquisitoire

Au cours de l'exercice 2009, M. X... avait procédé au paiement de mandats de dépenses sur le compte 23 pour un total de 2 450 427,05 €.

Il apparaissait que ces mandats avaient été réglés au vu, notamment, de bordereaux de mandats : n°1 du 6 janvier 2009 (1 246 879,47 € - mandats n° 1 à n°49) et n°23 du 20 janvier 2009 (1 203 547,58 € - mandats n°299 à n°334), signés par « l'ordonnateur délégué : B... ».

Il ressortait de l'instruction que M. G..., comptable en fonctions, interrogé sur les délégations de signatures attribuées, avait produit à la chambre, le 6 janvier 2012 (courrier enregistré le 11), deux décisions.

La première décision, n°19/2008 du 1^{er} septembre 2008, du directeur général, Mme A..., donnait délégation à Mme C..., attaché d'administration territorial, à l'effet de signer ... tout document et correspondance relatifs au suivi des dépenses et à la liquidation des factures relevant des directions du pôle technique et logistique ; il n'apparaissait pas que Mme C... ait reçu délégation pour ordonner les dépenses et donc signer les bordereaux de mandats.

La seconde décision, n°21/2008² établie à la même date que la précédente par la même autorité, donne délégation à M. B..., chargé des fonctions de directeur des affaires financières et du contrôle de gestion, à l'effet de signer, ... au nom du directeur général ... tout acte relatif à la fonction d'ordonnateur (actes relevant des procédures budgétaires et comptables prévues par les articles R.6145-5 et suivants du code de la santé publique ; actes d'engagement et de liquidation de dépenses et de recettes ... ; à ce titre M. B... était habilité, notamment, à signer les bordereaux de mandats.

L'article D.6143-33 du code de la santé publique prévoit que, dans le cadre de ses compétences définies à l'article L.6143-7, le directeur peut déléguer sa signature à un ou plusieurs membres du corps de direction des hôpitaux.

L'annexe I à l'article D.1617-19 du code général des collectivités territoriales (CGCT) prévoit, en sa rubrique 0 – Pièces communes – qualité de l'ordonnateur, au titre des pièces justificatives de la dépense :

1. Le cas échéant, selon le cas, décision désignant l'ordonnateur ou décision de délégation ;
2. Le cas échéant, mention sur le mandat de l'empêchement de l'ordonnateur.

Le réquisitoire relevait que l'absence de délégation établie au bénéfice de Mme C... aurait dû conduire le comptable à rejeter le paiement des mandats dont la justification du service fait des dépenses concernées et l'attestation du caractère exécutoire des pièces justifiant les dépenses concernées étaient formalisées par les signatures des bordereaux récapitulatifs de mandats par une personne non habilitée.

Le ministère public estimait, à titre subsidiaire, que la signature scannée de

M. B..., apposée, elle, sur les mandats litigieux, ne pouvait être admise en la forme ; qu'ainsi qu'il a été dit, la signature des mandats n'était pas obligatoire et la signature, à condition d'être manuscrite ou électronique (selon un protocole sécurisé), des bordereaux de mandats par M. B..., aurait suffi pour donner ordre de payer.

À tout le moins, le caractère contradictoire des signatures des « délégataires », entre bordereaux de mandats et mandats, aurait dû conduire le comptable à s'interroger sur la volonté réelle du délégant ; cette interrogation aurait pu l'amener à vérifier le contenu des arrêtés de délégation, pièces justificatives qu'il était censé détenir ou se faire communiquer.

Le réquisitoire concluait de tous ces éléments, qu'il semblait que les bordereaux de mandats avaient été signés par une personne non habilitée à le faire ; les mandats, pour leur part, ne comportaient pas de signature, soit manuscrite, soit électronique.

Il en résultait que M. X... pouvait avoir engagé sa responsabilité personnelle et pécuniaire au titre de sa gestion de l'exercice 2009 pour un montant total de 2 450 427,05 €.

2.1.2 – La réponse de M. X...

Dans son courrier du 16 juillet 2012, M. X... expose :

« S'agissant de la délégation donnée à Madame C..., je n'ai pas d'autre document à vous transmettre que la décision 19/2008 qui a déjà été produite à la chambre. Cette décision ne fait effectivement pas apparaître de façon formelle que Mme C... était habilitée à signer les bordereaux de mandats concernés. »

Et poursuit :

« ... sans contester le fait que la décision 19/2008 relative aux compétences de madame C... ne vise que la liquidation des factures, je souhaite appeler l'attention de la chambre sur les points suivants :

- *Dans l'esprit du Directeur général, signataire de la délégation, Madame C... était bien autorisée à signer les bordereaux concernés par le réquisitoire.*
- *Seule une erreur matérielle explique l'omission de la mention du mandatement dans le texte de la délégation.*
- *Cette affaire ne repose donc que sur une anomalie formelle : sur le fond, la délégante exprime clairement que sa volonté a été respectée et ni l'établissement ni ses créanciers concernés n'ont subi le moindre préjudice. »*

Il joint à son envoi une copie de la lettre du 10 juillet 2012 qui lui a été adressée par Madame A..., directeur général du CHU (l'original de cette lettre est parvenu à la chambre le 23 juillet 2012).

La lettre de Mme A... expose bien les éléments repris par le comptable dans les termes évoqués ci-dessus. Elle ajoute à l'attention du comptable :

« De plus, étaient joints à ces bordereaux journaux de mandatement, des mandats portant la signature dématérialisée du directeur des affaires financières de l'établissement. Même si ce type de signature n'est pas reconnu juridiquement par l'administration, elle est considérée comme un visa effectif de la dépense dans le cadre d'un processus interne du CHU de Nantes. »

2.1.3 – La discussion

Sur l'absence de préjudice

Il sera rappelé, tout d'abord, que le réquisitoire du procureur financier, premier acte de mise en jeu de la responsabilité du comptable, a été pris le 6 juin 2012, soit bien avant la date d'entrée en vigueur des dispositions de l'article 90 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011, modifiant le régime de responsabilité des comptables publics.

Nous sommes donc, ici, sous l'empire de la précédente réglementation.

La Cour des comptes, saisie à plusieurs reprises sur ce point, a déjà tranché estimant que la responsabilité d'un comptable public s'apprécie seulement en fonction des obligations que lui impose la législation. Ainsi, l'arrêt d'appel du 31 janvier 2002, commune des Herbiers, illustre bien la position de la Cour.

Les conclusions du Parquet général sur ce dossier sont éclairantes : *« ... Relevons, en troisième lieu, que Mme O... soutient que sa mise en débet crée un enrichissement sans cause pour la commune ; pensons qu'un tel moyen ne peut qu'être rejeté, l'engagement de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable n'ayant pas pour objet de réparer le dommage subi par la collectivité mais de sanctionner l'inobservation des contrôles qui s'imposent à lui. »*

Plus récemment encore, la Cour a statué en appel, le 28 janvier 2010, collège Pierre Bodet d'Angoulême – GRETA Charente, réaffirmant ainsi sa position.

Cet argument du comptable ne saurait donc prospérer.

Sur la réglementation

Aux termes des articles 12 et 13 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comp-

² L'avenant n°1 à la décision n°21/2008, datée du 1^{er} septembre 2009, précise que la délégation permet la signature des bordereaux journaux de mandatement.

tabilité publique, les comptables publics sont seuls chargés ... du paiement des dépenses ... de la conservation des pièces justificatives des opérations et des documents de comptabilité ; que les comptables sont tenus d'exercer ... en matière de dépenses, le contrôle : de la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué, de la disponibilité des crédits, de l'exacte imputation des dépenses aux chapitres qu'elles concernent selon leur nature ou leur objet, de la validité de la créance et du caractère libératoire du règlement.

Dans le cadre de son contrôle de la validité de la créance, le comptable doit s'assurer de la justification du service fait et l'exactitude des calculs de liquidation, de l'intervention préalable des contrôles réglementaires et la production des justifications.

L'article 47 du décret du 29 décembre 1962 impose que les opérations mentionnées aux chapitres précédents doivent être appuyées des pièces justificatives prévues dans des nomenclatures établies par le ministre des finances avec, le cas échéant, l'accord du ministre intéressé.

L'article D-1617-23 du CGCT dispose que la signature manuscrite, ou électronique conformément aux modalités fixées par arrêté du ministre en charge du budget, du bordereau récapitulatif des mandats de dépense emporte justification du service fait des dépenses concernées et attestation du caractère exécutoire des pièces justifiant les dépenses concernées.

Cet article D. 1617-23 du CGCT confère la portée juridique suivante à la signature du bordereau de mandats par l'ordonnateur³ :

- validation de tous les mandats de dépenses compris dans le bordereau ;
- justification du service fait pour toutes les dépenses résultant de ces mêmes mandats ;
- certification du caractère exécutoire de l'ensemble des pièces justificatives jointes aux mêmes mandats.

³ La même mesure de simplification a été retenue pour les bordereaux de titres de recettes. Le même article D. 1617-23 du CGCT précise que « la signature manuscrite, ou électronique conformément aux modalités fixées par arrêté du ministre en charge du budget, du bordereau récapitulatif des titres de recettes emporte attestation du caractère exécutoire des pièces justifiant les recettes concernées et rend exécutoire les titres de recettes qui y sont joints conformément aux dispositions des articles L. 252 A du livre des procédures fiscales et des articles R. 2342-4 et D. 3342-11 du Code général des collectivités territoriales ».

⁴ Portant présentation du décret n° 2007-450 du 25 mars 2007 et en rappelant les grands principes.

Aux termes de l'instruction codificatrice n° 07-024-M0 du 30 mars 2007⁴, la présence de la seule signature du bordereau de mandat atteste juridiquement le service fait des dépenses concernées et le caractère exécutoire des pièces qui y sont jointes ; le comptable n'a donc pas à exiger que cette double attestation soit explicite ni dans le corps du bordereau de mandats, ni dans le corps de chaque mandat.

Par contre, que cette nouvelle portée juridique de la signature du bordereau de mandat par l'ordonnateur, exclut le recours, par ce dernier, à des procédés ne garantissant pas que lui ou son délégataire ont bien approuvé ce même bordereau (griffes, signature scannée,...) ; ainsi, la signature du bordereau de mandat par l'ordonnateur ou son délégataire ne peut qu'être manuscrite ou électronique.

Sur la délégation accordée à Mme C...

Il ressort, tant de la réponse du comptable que du courrier annexé à celle-ci, émanant du directeur général du CHU, qu'aucune délégation n'a été attribuée à Mme C... pour signer les bordereaux de mandats concernés.

Le comptable ne conteste d'ailleurs pas « l'erreur matérielle » affectant la décision n° 19/2008 en ce que cette dernière ne prévoit pas cette possibilité.

Il ne saurait cependant s'exonérer de sa responsabilité en indiquant que, « dans l'esprit du Directeur Général », Mme C... était bien autorisée à signer ces bordereaux.

En effet, en application du décret du 29 décembre 1962, le comptable doit s'assurer, en matière de dépenses, de la qualité de l'ordonnateur. La circulaire interministérielle DGCP/6B/DHOS/F4/2002 n° 60608 du 9 décembre 2002 relative à la simplification des formalités de signature des mandats et d'attestation du service fait sur les factures a simplifié la procédure de mandatement dans les établissements publics de santé en autorisant l'ordonnateur à ne plus signer chacun des mandats, mais seulement les bordereaux d'envoi. Toutefois, cette innovation n'a pas pour objet, ni pour effet, de dispenser le comptable public des contrôles réglementaires (*voir en ce sens, jugement de la CRC Bretagne, n°2006-005 du 31 janvier 2006, Centre Hospitalier Bretagne Atlantique*).

Sur la qualité juridique de la signature des mandats par M. B...

Le comptable, reprenant en cela les termes de la lettre que lui adresse

Mme A..., admet l'absence de portée juridique d'une signature scannée.

Le fait que ce processus apparaît s'intégrer dans « la procédure interne du mandatement de la dépense en usage au CHU de Nantes » ne saurait suffire à ce que le comptable s'exonère de la réglementation applicable en la matière (*voir en ce sens, jugement du 31 janvier 2006, Centre Hospitalier Bretagne Atlantique précité*).

2.2. Les obligations des comptables

Les comptables, en application des articles 12 et 13 du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général de la comptabilité publique, sont tenus d'exercer le contrôle de la validité de la créance en veillant, en particulier, à la production des justifications.

En application de l'article 37 du décret du 29 décembre 1962 précité, lorsque, à l'occasion de l'exercice du contrôle prévu à l'article 12 (alinéa B) des irrégularités sont constatées, les comptables publics sont tenus de suspendre les paiements s'ils ont pu établir que les certifications mentionnées à l'article 7 du même décret sont inexacts.

Aux termes des dispositions du I de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 précitée : « Les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables (...) du paiement des dépenses... » ; le I du même article dispose que « La responsabilité personnelle et pécuniaire prévue ci-dessus se trouve engagée dès lors (...) qu'une dépense a été irrégulièrement payée ».

2.3. Conclusion

Au vu des éléments ainsi exposés, le ministère public souscrit à la proposition du rapporteur en ce qu'il propose d'engager la responsabilité personnelle et pécuniaire de M. X..., à hauteur de 2 450 427,05 € (charge unique : au titre de 2009 – voir ANNEXE).

Les intérêts des débits seront calculés à compter de la date de notification du réquisitoire, soit le 13 juin 2012.

(...)

Dominique JOUBERT

Clefs proposées (base Jade) : 135-02-04-03-04 (commune - subventions) ■ 18-05-06 (dettes des collectivités publiques - pièces justificatives).

CRC de Midi-Pyrénées, jugement n° 2012-0007 du 10 juillet 2012 (audience du 5 juin 2012), Commune de Vic-en-Bigorre (Hautes-Pyrénées).

Résumé : La Chambre estime que le comptable aurait dû exiger la production d'une pièce permettant de vérifier qu'une condition particulière d'octroi d'une subvention était bien remplie.

Références jurisprudentielles :

• financières : C. comptes, 9 décembre 1993, Commune de Menton, *Recueil* p. 123 ■ CRC Poitou-Charentes, 29 juillet 2004, Commune de La Rochelle, *La Revue du Trésor* n° 5-2005, p. 233 ■ CRC Ile-de-France, 27 mai 2005, EPS de Ville-Evrard, *La Revue du Trésor* n° 8/9-2006, p. 642 ■ CRC Poitou-Charentes, 8 décembre 2005, Université de Poitiers, *La Revue du Trésor* n° 1-2007, p. 58 ■ CRC Bretagne, 30 mars 2006, Commune de Carhaix-Plouguer, *La Revue du Trésor* n° 6-2007, p. 613 ■ C. comptes, 5 juillet 2006, Port autonome de Marseille, *Recueil* p. 17 ■ CRC Bretagne, 26 septembre 2007, Commune de Lesneven, *La Revue du Trésor* n° 3/4-2008, p. 263 ■ CRC Auvergne, 17 avril 2009, Département du Cantal, *Gestion & Finances publiques* n° 5-2010, p. 375 ■ CRC Bretagne, 16 février 2010, Communes de Noyal-sur-Vilaine et d'Antrain, *Gestion & Finances publiques* n° 1-2011, p. 91 ■ C. comptes, 18 mars 2010, Commune de Pacé, *Recueil* p. 23 ■ CRC Poitou-Charentes, 29 mars 2012, Communauté de communes Val de Boutonne, *Gestion & Finances publiques* n° 8/9-2012, p. 85.

Doctrine : Instructions codificatrices n° 03-041-M0 du 23 juillet 2003 et n° 07-024-M0 du 30 mars 2007 sur les pièces justificatives des dépenses du secteur local ■ Circulaire du 18 janvier 2010 relative aux relations entre les pouvoirs publics et les associations : conventions d'objectifs et simplification des démarches relatives aux procédures d'agrément, *J.O.* du 20 janvier 2010.

Textes de référence : Articles L. 2311-7, D. 1617-19, D. 1617-20 et D. 1617-23 du Code général des collectivités territoriales (CGCT) ■ Article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 ■ Article 10 de la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations ■ Articles 12 B et 13 du règlement général sur la comptabilité publique.

Commentaires

Comme nous l'indiquions dans nos commentaires sous le jugement de la CRC de Poitou-Charentes concernant la communauté de communes « Val de Boutonne » (voir en références), en matière de subventions, la responsabilité du comptable est le plus souvent mise en jeu pour l'absence de production de la convention prévue par l'article 10 de la loi du 12 avril 2000. Or, il existe d'autres motifs pour ce faire, comme le démontrait d'ailleurs le jugement précité qui concernait une pièce justificative tout aussi importante : la décision d'octroi de la subvention.

Le présent jugement présente l'intérêt de rappeler que la rubrique 7211 de la nomenclature des pièces justificatives des dépenses du secteur local, relative au premier paiement d'une subvention, prévoit également la production « le cas échéant » des justifications particulières exigées par la décision d'octroi.

On sait que le préambule de la nomenclature précise que les termes « le cas échéant, telle pièce justificative » ne veulent pas dire « si ladite pièce justificative existe » mais sont utilisés notamment lorsque « la production de la pièce est subordonnée à la réalisation de conditions particulières prévues par la

réglementation¹ ou la collectivité ». Tel est précisément le cas lorsqu'une subvention est subordonnée à des « conditions d'octroi » ou à des « charges d'emploi ».

En l'occurrence, la délibération octroyant la subvention la subordonnait à l'existence d'un déficit en raison de l'installation d'une patinoire provisoire lors des fêtes de fin d'année. Or, le comptable reconnaissait qu'aucune pièce n'avait été produite pour attester de l'existence de ce déficit. Il évoquait, néanmoins, deux moyens, à décharge selon lui : 1° la signature du bordereau de mandats par le maire serait suffisante pour matérialiser la décision de la commune de verser la subvention ; 2° la collectivité n'aurait subi aucun préjudice financier.

Le réquisitoire ayant été émis avant le 1^{er} juillet 2012, le second moyen n'avait aucune chance d'être pris en compte par la Chambre, puisque l'existence d'un préjudice n'est à examiner que dans le cadre des dispositions de l'article 90 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011².

Le premier moyen fait l'objet d'une discussion un peu plus approfondie. Il

consistait, en réalité, pour le comptable, à soutenir que la responsabilité de vérifier la condition d'octroi incombait uniquement au maire. L'argument décisif pour écarter ce moyen nous semble être que, si la signature du bordereau de mandats par le maire pouvait éventuellement attester qu'une patinoire provisoire avait bien été installée pendant les fêtes de fin d'année par l'association bénéficiaire du paiement, elle ne pouvait suffire à établir que la condition posée par la délibération d'octroi était remplie.

En tout état de cause, l'article D. 1617-23 du CGCT, introduit par le décret n° 2007-450 du 25 mars 2007, dit seulement que : « La signature manuscrite, ou électronique conformément aux modalités fixées par arrêté du ministre en charge du budget, du bordereau récapitulatif des mandats de dépense *emporte justification du service fait des dépenses concernées et attestation du caractère exécutoire des pièces justifiant les dépenses concernées* »³. Il n'est donc pas possible de donner à cette signature une autre portée. En fait, l'ordonnateur ne peut pallier l'absence d'une pièce justificative qu'après suspension du paiement par le comptable, dans les conditions posées par l'article D. 1617-20 du CGCT.

¹ V. arrêt « Commune de Pacé », en ce qui concerne la convention d'objectifs.

² V. « Le régime de responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics après "La" réforme », *Gestion & Finances publiques* n° 11-2012, p. 35.

³ V. CRC Bretagne, Communes de Noyal-sur-Vilaine et d'Antrain.

CRC Midi-Pyrénées Judgement du 10 juillet 2012

Commune de Vic-en-Bigorre

La Chambre régionale des comptes de Midi-Pyrénées

Vu les comptes rendus en qualité de comptable de la commune de Vic-en-Bigorre pour l'exercice 2007 par M. Francis B..., ensemble les comptes et budgets annexes ;

Vu le code des juridictions financières, notamment son article L. 242-1 ;

Vu l'article 60 modifié de la loi de finances n° 63-156 du 23 février 1963 ;

Vu le décret n°62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique ;

Vu les lois et règlements relatifs à la comptabilité des communes ;

Vu le réquisitoire du procureur financier n° 2011-018 du 25 juillet 2011, notifié à l'ordonnateur et à M. B..., comptable, le 4 août 2011 ;

Vu la réponse de M. B... en date du 14 mars 2012, enregistrée au greffe de la chambre le 23 mars 2012 ;

Vu le rapport n° 2012-0057 de Mme Marie-Ange GERBAL, premier conseiller, communiqué au procureur financier le 10 avril 2012 ;

Vu les lettres du 5 avril 2012 informant les parties de la clôture de l'instruction ;

Vu les lettres du 16 mai 2012 informant les parties de l'inscription de l'affaire à l'audience ;

Vu les conclusions n° 2012-0057 du 15 mai 2012 de M. Jean-Luc LE MERCIER, procureur financier ;

Vu les courriers électroniques du 25 mai 2012 informant les parties du dépôt des conclusions du procureur financier ;

Entendus à l'audience publique, Mme Marie-Ange GERBAL, premier conseiller, en son rapport, M. LE MERCIER, procureur financier, en ses conclusions orales, ainsi que M. B..., comptable ;

Ayant délibéré hors la présence du rapporteur et du procureur financier ;

ORDONNE ce qui suit

Sur la charge unique : exercice 2007, mandat n° 588 du 17 mai 2007 pour un montant de 8 000 €

1 - Sur le réquisitoire du procureur financier

ATTENDU qu'aux termes de l'article 60-I de la loi n° 63-156 du 23 février 1963, les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables des

contrôles qu'ils sont tenus d'assurer en matière de dépenses dans les conditions prévues par le règlement général sur la comptabilité publique ; que leur responsabilité est engagée dès lors qu'une dépense a été irrégulièrement payée ; qu'en application des dispositions des articles 12 et 13 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, les comptables publics sont tenus, notamment, d'exercer le contrôle de la validité de la créance, notamment sur la justification du service fait et l'exactitude des calculs de liquidation ainsi que sur l'intervention préalable des contrôles réglementaires et la productions des justifications ;

ATTENDU que, par réquisitoire susvisé du 25 juillet 2011, le procureur financier près la juridiction a saisi la Chambre régionale des comptes de Midi-Pyrénées d'opérations susceptibles de conduire à la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire de M. B..., comptable de la commune de Vic-en-Bigorre ;

ATTENDU que le comptable en l'espèce n'aurait pas contrôlé, lors du paiement du mandat, la production de la justification demandée par la délibération décidant du principe d'une aide financière accordée sous condition au bénéficiaire du mandat ;

ATTENDU qu'aux termes du réquisitoire susvisé, la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable se trouve engagée dès lors qu'une dépense a été irrégulièrement payée notamment en raison de l'absence de contrôle sur la production de justification ;

2 - Sur la réponse du comptable

ATTENDU que la délibération du 27 octobre 2006 organisait la garantie financière de la commune de Vic-en-Bigorre à l'association V... ; que la condition posée à l'octroi d'une subvention à l'association V... était l'existence d'un déficit en raison de l'installation d'une patinoire provisoire lors des fêtes de fin d'années ; que M. B... reconnaît qu'aucune pièce ne justifiait de l'existence d'un tel déficit ; qu'il estime cependant que la signature du bordereau de mandat par le maire matérialisait la décision de la commune de verser la subvention ; qu'au surplus, rien n'indique que la collectivité ait subi un préjudice financier, en conséquence du règlement de cette subvention ;

ATTENDU que l'article D 1617-19 du code général des collectivités territoriales dispose qu'« avant qu'il soit procédé au paiement d'une dépense ne faisant

pas l'objet d'un ordre de réquisition, les comptables publics des collectivités territoriales, des établissements publics locaux et des associations syndicales de propriétaires ne doivent exiger que les pièces justificatives prévues pour la dépense correspondante dans la liste définie à l'annexe 1 du présent code » ; que cette annexe 1 précise en son point 7211 relatif au versement des subventions que les pièces justificatives prévues sont la décision définissant l'objet, les conditions d'octroi, le bénéficiaire, le montant et le cas échéant, les charges d'emploi de la subvention ; qu'il doit être produit en outre, « le cas échéant, les justifications particulières exigées par la décision » ; que néanmoins aucune pièce n'a été produite à l'appui du mandat n° 588 du 14 mai 2007 pour justifier du déficit de l'association en raison de l'installation d'une patinoire provisoire lors des fêtes de fin d'années ;

ATTENDU que l'article L.2122-21 du code général des collectivités territoriales dispose que « sous le contrôle du conseil municipal et sous le contrôle administratif du représentant de l'État dans le département, le maire est chargé, d'une manière générale, d'exécuter les décisions du conseil municipal » ; que la signature du bordereau de mandats, au nombre desquels se trouvait le mandat n° 588 du 14 mai 2007, entrait ainsi dans les compétences du maire ; que pour autant le comptable n'était pas dispensé de s'assurer que la condition posée par la délibération du 27 octobre 2006 à l'octroi d'une subvention était remplie, conformément au point 7211 de l'annexe 1 à l'article D 1617-19 du code général des collectivités territoriales ;

ATTENDU qu'à l'audience publique du 5 juin 2012, M. B... s'est prévalu d'un jugement de la chambre régionale des comptes de Poitou-Charentes n° J2007-00020 du 25 janvier 2007 par lequel la juridiction a jugé qu'en réponse à une injonction de la chambre, le comptable avait soutenu « à bon droit que la validité de la créance est établie par la seule certification du service fait par l'ordonnateur et que le rapport de fin d'action prévu à la convention ne constitue pas une pièce justificative à produire à l'appui du paiement du solde de la prestation en cause » ; que cependant le comptable ne saurait se prévaloir de cette jurisprudence dans la mesure où le cas d'espèce est distinct ; qu'en effet, aux termes de la délibération du 27 octobre 2006 prise par le conseil municipal de Vic-en-Bigorre, il ne s'agissait pas seulement de savoir si le service, en l'occurrence l'installation d'une patinoire

provisoire pendant les fêtes de fin d'années, avait été fait, mais aussi de connaître les conditions financières de sa réalisation, qui déterminaient si la garantie financière accordée par la commune devait ou non se transformer en subvention, ainsi que le montant de celle-ci ; que dans ces conditions, le comptable devait impérativement disposer d'une pièce justifiant de l'existence et du montant du déficit avant de payer ;

ATTENDU que l'existence d'un préjudice n'est pas une condition nécessaire d'engagement de la responsabilité des comptables publics au titre du paiement irrégulier des dépenses telle que définie par le paragraphe IV de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 ; qu'ainsi l'absence éventuelle de préjudice financier, au demeurant non démontrée, est sans effet sur l'obligation qui pesait sur le comptable de s'assurer de la réalisation de la condition expresse posée par ladite délibération ;

3 - Sur les suites à donner

ATTENDU qu'il s'en suit que les obligations réglementaires qui pesaient sur le comptable, découlant de l'article D 1617-19 du code général des collectivités territoriales ont été méconnues ; que c'est à tort que M.B... a payé le mandat n° 588 du 17 mai 2007 d'un montant de huit mille euros ;

ATTENDU qu'il résulte de ce qui précède que M. B... se trouve dans le cas prévu par l'article 60 précité de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 ; qu'il y a lieu de le constituer débiteur de la commune de Vic-en-Bigorre pour la somme de huit mille euros ;

ATTENDU qu'aux termes du paragraphe VIII de l'article 60 modifié de la loi précitée du 23 février 1963, « les débits portent intérêt au taux légal à compter du premier acte de la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics » ; qu'en l'espèce, le point de départ du calcul des intérêts doit être fixé au 4 août 2011, date de notification du réquisitoire susvisé ;

Par ces motifs

M. B... est constitué débiteur envers la commune de Vic-en-Bigorre de la somme de huit mille euros (8 000 €) ; cette somme portera intérêt au taux légal à compter du 4 août 2011, date de notification du réquisitoire

La décharge de M. B... au titre de l'exercice 2007 ne pourra intervenir qu'après apurement du débet susmentionné.

Conclusions du Ministère public n° 2012-0057 du 15 mai 2012

Nous, Procureur financier près la chambre régionale des comptes de Languedoc-Roussillon ;

Vu la lettre de M. le Procureur général près la Cour des comptes en date du 31 janvier 2012 nous désignant pour exercer l'intérim du ministère public auprès de la chambre régionale des comptes de Midi-Pyrénées ;

(..)

2. SUR LE FOND

Un mandat n° 588 en date du 17 mai 2007 était accompagné comme seule pièce justificative de la délibération du 27 octobre 2006 par laquelle le conseil municipal de la commune de Vic en Bigorre accordait à l'association « Vic animation » une garantie financière de 8 000 €, « transformée en subvention, dans la limite du plafond indiqué, si l'organisateur de la manifestation justifie d'un déficit financier impliquant l'intervention de la commune ». Aucune autre pièce justificative ne venait à l'appui dudit mandat notamment concernant ledit déficit.

En application des dispositions de l'article D 1617-19 du code général des collectivités territoriales, la liste des pièces justificatives fournie par l'annexe I du même code est limitative. Elle indique dans son point relatif aux subventions, que ces pièces justificatives sont la décision définissant l'objet, les conditions d'octroi, le bénéficiaire, le montant et, le cas échéant, les charges d'emploi de la subvention. Il doit être produit en outre, « le cas échéant, les justifications particulières exigées par la décision ».

Au cas d'espèce, la délibération faisait peser une condition expresse quant au versement de cette subvention, à savoir l'exigence d'un déficit.

Or, s'agissant de la réalisation de cette condition expresse posée par la délibération, le comptable ne conteste pas ne pas avoir pu s'assurer de son existence lors de son contrôle.

Au regard de l'article 13 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, l'insuffisance des pièces justificatives paraît dès lors caractérisé.

Cependant, si lors du paiement le comptable ne justifiait pas du déficit, il fournit en phase d'instruction, un bilan financier de la manifestation pour l'association « Vic animation » ne comportant ni date,

ni certification des responsables de l'association. Au surplus, il apparaît clairement que ce bilan n'était pas en possession du comptable public lors du mandatement,

Or, la jurisprudence citée par le rapporteur trouve ici à s'appliquer. En effet, la Cour des comptes dans un arrêt en date du 19 juillet 2004 (B-A... comptable de la commune d'Antibes) a énoncé que la responsabilité des comptables du chef des paiements irréguliers s'appréciait à la date de ces paiements.

Quant à la signature du bordereau de mandat par le maire, dont le comptable estime qu'elle donne force exécutoire au mandatement et est suffisante pour matérialiser la décision de la collectivité de verser la subvention, le ministère public partage l'analyse du rapporteur et considère qu'elle ne saurait être assimilée à la matérialisation de la décision de la collectivité, qui est de plein droit compétente pour régler par ses délibérations les affaires de la commune, dont notamment les attributions de subventions. Au cas d'espèce, cette compétence n'a pas fait l'objet d'une délégation au maire.

Par ailleurs, quant au moyen invoqué par M. Francis B... suivant lequel la collectivité n'aurait subi aucun préjudice financier suite au règlement de cette subvention, l'arrêt n° 59360 du 30 septembre 2010 (Commune de Carmaux) de la Cour des comptes, évoqué par le rapporteur, rappelle que l'existence d'un préjudice n'est pas une condition nécessaire d'engagement de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics au titre du paiement irrégulier de dépense.

La chambre dans le jugement à venir devra veiller à répondre à l'ensemble des moyens exprimés ci-dessus par le comptable, fut-ce succinctement, comme l'indique la jurisprudence de la Cour en date du 28 novembre 2011 - Communauté de communes des Côtes de Combrailles.

Il résulte de ce qui précède que le ministère public souscrit à l'analyse du rapporteur et estime que la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public, M. B... peut être engagée pour un montant de 8 000 euros au titre de l'exercice 2007.

(..)

Jean-Luc LE MERCIER

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 septembre 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

AU PROCHAIN NUMÉRO

Diversité sociale et écoles de la DGFIP

Certification des comptes de l'État