



ADMINISTRATION

Directeur de la publication :

Jacqueline ESCARD

Rédacteurs en chef :

Gérard LE GRAND, MICHEL LE CLAINCHE

Rédacteurs en chef adjoints :

Jean-Luc ALBERT, Bernard HOUTEER,
Jacques PÉRENNÈS, Jean-Luc PISSALOUX

COMITÉ DE RÉDACTION

Bernard ADANS, René BARBERYE,
Jean-Louis BOURGEON, Marie-Pierre CALMEL,
Daniel CASABIANCA, Philippe DUFRESNOY,
Annick DUMONT, Sylvie de GENTILE,
Sébastien KOTT, Danièle LAJOURMARD,
Michel LEHALLE, Marc LEROY, Bernard LIMAL,
Didier MAUPAS, Philippe MAZUEL,
Danièle MOUGINOT DE BLASI
Bernard NICOLAIEFF, Jacques PERREAULT,
Christian RATEL, Jean-Yves RAUDE,
Charles-Henri ROUILLEAUX-DUGAGE,
Jacques SPINDLER, Claude Suire-REISMAN

Conception et mise en page : Feuilles de style
03 81 87 67 52

Impression :

Dépôt légal : Novembre 2014

Tirage : 2500 exemplaires

Éditeur :

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

ABONNEMENTS

6 numéros par an

Métropole : 150 € (TTC)

DOM : 180 € (TTC)

TOM et étranger : 200 € (TTC)

Abonnement de janvier à décembre

Prix du numéro : 25 €

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.

FINANCES PUBLIQUES	4
— Comptes de l'État : l'entrée de la réforme comptable dans sa phase de maturité ... David LITVAN / François TANGUY	4
— Le secteur public : audit et certification des comptes Christian LIBÉROS / Philippe MASSONNAT / Philippe GATTA	14
— LOLF et mesure de la performance Florian MAUGARD	18
— Regard sur l'activité et les décisions de la Cour de discipline budgétaire et financière depuis 2009 Christian CARCAGNO	24
— Le réseau de la DGFIP et les aides aux entreprises Éric BARBIER	30
FISCALITÉ	42
— Le repérage de la fraude fiscale grâce au datamining Cécile VANDAMME	42
— Fiscalité locale et entreprises, rapport du Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) de mai 2014 Jacques PÉRENNÈS	46
— Actualités de la lutte contre la fraude Jacques PÉRENNÈS	49
— Fiscalité et pistes de réforme Philippe LUPPI	55
— Les bénéficiaires de la pragmatique révision de la valeur locative des locaux à usage commercial ou professionnel Marie-Christine STECKEL-ASSOUÈRE	67
GESTION ET ORGANISATION ADMINISTRATIVE	74
— L'offre de service de la Direction régionale d'Île-de-France aux établissements publics nationaux Alain CAUMEIL	74
— Contrôle de gestion dans l'administration d'État : état des lieux et perspectives .. Philippe LATASTE	81
— Le contrôle hiérarchisé de la dépense Gilles DESHAYES	84
LES ÉCOLES DE FORMATION DU SECTEUR PUBLIC :	
— Une formation rénovée, creuset de la culture commune Direction générale des Finances Publiques Anne-Pascale SEILLAN-PETIT / Thierry CHASSAT	90
— Diversifier les recrutements de l'ENM pour garantir la vitalité de la magistrature .. Xavier RONSIN	95
— La formation des cadres territoriaux Vincent POTIER	99
COLLECTIVITÉS TERRITORIALES	103
— La loi organique n°2004-758 du 29 juillet 2004 relative à l'autonomie financière des collectivités territoriales : réflexions critiques sur une loi controversée..... Vincent DUSSART	103
— Observations sur l'autonomie financière des collectivités territoriales (1 ^{re} partie) .. Joël BOUDINE	108
— La réduction des déficits publics, quelle participation pour les collectivités locales ? Les préconisations du Rapport Malvy-Lambert Benoît FLEURY	115
COMPTABILITÉ	119
— La comptabilité générale par destination de la dépense ou l'information sectorielle dans les comptes de l'État Frank MORDACQ	119
ÉCONOMIE	126
— Le transport ferroviaire régional de voyageurs, quel(s) financement(s) pour quel(s) service(s) ? Messaoud SAOUDI	126
— Corriger les inégalités de patrimoine par l'impôt ? Une analyse du livre de Thomas Piketty, <i>Le capital au XXI^e siècle</i> Grégoire LE BARS	131
HISTOIRE	138
— L'invention de l'impôt sur le revenu en Russie Natalia PLATONOVA	138
INTERNATIONAL	145
— Les règles fiscales applicables aux principales organisations politiques aux États-Unis Florent TESSON	145
CHRONIQUE de jurisprudence financière	151
— La Cour des comptes..... Stéphanie DAMAREY / Michel LASCOMBE / Xavier VANDENDRIESSCHE	151

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

Editors in chief :

Gérard LE GRAND, MICHEL LE CLAINCHE

Assistants chief editors :

Jean-Luc ALBERT, Bernard HOUTEER,
Jacques PÉRENNÈS, Jean-Luc PISSALOUX

EDITORIAL COMMITTEE

Bernard ADANS, René BARBERYE,
Jean-Louis BOURGEON, Marie-Pierre CALMEL,
Daniel CASABIANCA, Philippe DUFRESNOY,
Annick DUMONT, Sylvie de GENTILE,
Sébastien KOTT, Danièle LAJOURMARD,
Michel LEHALLE, Marc LEROY, Bernard LIMAL,
Didier MAUPAS, Philippe MAZUEL,
Danièle MOUGINOT DE BLASI
Bernard NICOLAIEFF, Jacques PERREAULT,
Christian RATEL, Jean-Yves RAUDE,
Charles-Henri ROULLEAUX-DUGAGE,
Jacques SPINDLER, Claude SUIRE-REISMAN

Model : Feuilles de Styl[®]
03 81 87 67 52

Printing :

Legal deposit : November 2014

Edition : 2500 copies

Editor :

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

SUBSCRIPTIONS

6 issues a year

Metropolitan France : € 150

DOM : € 180

TOM and foreign : € 200

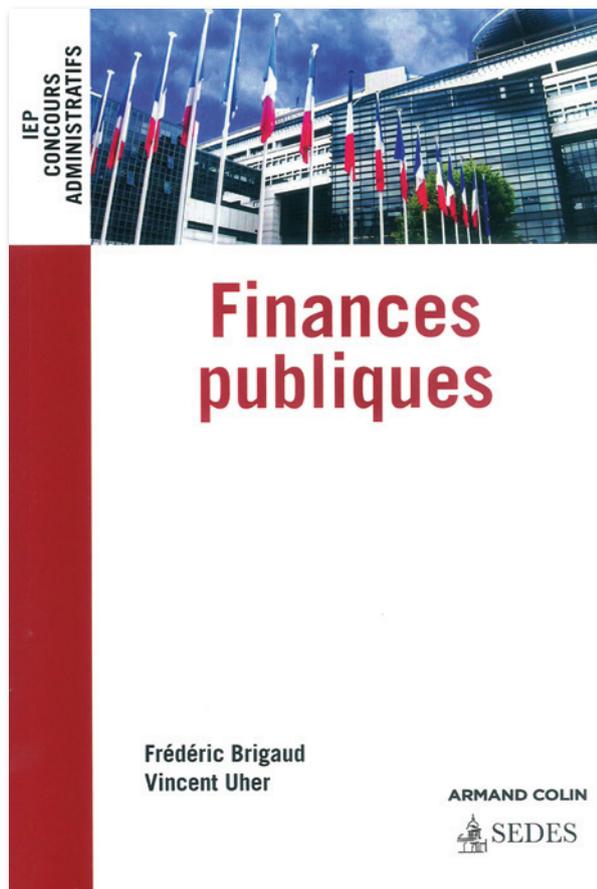
Subscriptions take date as from January
1st every year.

Price of the issue: 25 €

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.

PUBLIC FINANCES	4
— Public accounts: the accounting reform is now going into its maturity phase David LITVAN / François TANGUY	4
— The public sector: auditing and certification of accounts Christian LIBÉROS / Philippe MASSONNAT / Philippe GATTA	14
— Legislation governing public finance and performance measurement Florian MAUGARD	18
— A glance at the activity and the decisions of the Budget and Finance Disciplinary Court since 2009 Christian CARCAGNO	24
— The Public Finances Directorate General network aids to firms Éric BARBIER	30
TAXATION ISSUES	42
— Identifying tax fraud through data mining Cécile VANDAMME	42
— Local taxation and firms, the report delivered in May of 2014 by the Conseil des prélèvements obligatoires (the national tax levy board) Jacques PÉRENNÈS	46
— Recent developments in countering tax fraud Jacques PÉRENNÈS	49
— Taxation and reform options Philippe LUPPI	55
— The advantages of the pragmatic approach to re-pricing of rental value of commercial or professional premises Marie-Christine STECKEL-ASSOUÈRE	67
ADMINISTRATIVE MANAGEMENT AND ORGANIZATION	74
— The service offer made by the Ile-de-France Regional Directorate to national public bodies Alain CAUMEIL	74
— Management control in state administration: the present situation and prospects Philippe LATASTE	81
— The hierarchical control of expenditure Gilles DESHAYES	84
PUBLIC SECTOR TRAINING SCHOOLS:	
— A renovated training, the crucible for the Public Finance Directorate General culture Anne-Pascale SEILLAN-PETIT / Thierry CHASSAT	90
— Diversifying recruitment at the National School for Magistrates in order to ensure the judiciary vitality Xavier RONSIN	95
— Training of executives for local authorities Vincent POTIER	99
LOCAL AUTHORITIES	103
— Organic law n° 2004-758 of 29th July 2004 concerning financial independence of territorial communities: some critical thoughts about a controversial law Vincent DUSSART	103
— Some remarks concerning financial independence of local authorities (Part One) .. Joël BOUDINE	108
— Reduction of public deficits: how will local authorities participate? The Malvy-Lambert Report recommendations Benoît FLEURY	115
ACCOUNTING	119
— Destination of expenditure general accounts or segment information in public accounts Frank MORDACQ	119
ECONOMICS	126
— Regional railway passenger transport: what type(s) of financing for what type(s) of service? Messaoud SAOUDI	126
— Correcting wealth inequalities through taxation? An analysis of the book written by Thomas Piketty, <i>Capital in the XXIst century</i> Grégoire LE BARS	131
SOME HISTORY	138
— The invention of income tax in Russia – Natalia PLATONOVA	138
INTERNATIONAL TOPICS	145
— Taxation rules applying to the main political organizations in the United States Florent TESSON	145
LEGAL financial developments	151
— The French Cour des comptes..... Stéphanie DAMAREY / Xavier VANDENDRIESSCHE	151



Auteurs :
Frédéric BRIGAUD
Vincent UHER

Finances publiques
IEP, Concours administratifs

Éditeur : **SEDES**
Année d'édition : **2014**
Collection « Impulsion »
368 pages

- Le cadre économique, institutionnel et constitutionnel
- Les principes budgétaires
- Les règles comptables et le contrôle
- Les finances locales et sociales
- Les finances de l'Union européenne
- Les prélèvements obligatoires
- Les ressources non fiscales et la dette

Ce manuel s'adresse aux candidats qui préparent les concours administratifs de catégorie A et A+, aux étudiants des instituts d'études politiques et des facultés de droit. Il intéresse également les praticiens, professionnels ou élus, désireux de mieux comprendre le fonctionnement des finances publiques. Ce manuel, didactique, synthétique et pratique, traite l'ensemble du champ des finances publiques. Les nombreux exemples concrets, graphiques, tableaux

et encadrés permettent ainsi au lecteur de comprendre et d'assimiler les principes et mécanismes qui les régissent. Afin de préparer au mieux les concours chaque chapitre propose liste des notions à maîtriser et liste de sujets d'examen et de concours.

Frédéric Brigaud est diplômé de l'IEP de Paris. Enseignant à Sciences Po Paris, il est spécialiste des questions budgétaires, des finances européennes et des finances sociales.

Vincent Uher est ancien élève de l'ENA. Enseignant au centre de préparation aux concours administratifs de l'Université Paris I et de l'ENS-Ulm, à Sciences Po Paris et à l'IEP de Grenoble, il est spécialiste de la fiscalité et des finances locales.



David LITVAN
*Contrôleur budgétaire
 et comptable ministériel
 près les services du Premier
 ministre, ancien Chef du service
 comptable de l'État*



François TANGUY
*Chef du service comptable
 de l'État, Direction générale
 des finances publiques*

Comptes de l'État : l'entrée de la réforme comptable dans sa phase de maturité

Les comptes de l'État, dont la tenue est confiée à la Direction générale des finances publiques, ont été définitivement approuvés par le Parlement dans le cadre de la loi de règlement du budget et d'approbation des comptes. En application de la loi organique sur les lois de finances (la « LOLF »), ces comptes font l'objet d'une certification par la Cour des comptes. Les comptes 2013 ont été certifiés, cette certification restant assortie de cinq réserves. S'il s'agit du huitième exercice de certification depuis l'entrée en vigueur de la LOLF, la Cour des comptes a salué les progrès enregistrés au cours de l'exercice 2013. Ces progrès se sont traduits par la levée de deux réserves.

Avec les comptes 2013, la réforme comptable est entrée dans une phase de maturité. Les comptes de l'État avaient été rendus l'an dernier, pour la première fois, dans le nouveau système d'information « Chorus », ce qui marquait une transition importante. En 2013, l'environnement du nouveau système d'information a été stabilisé et l'exercice 2013 s'est traduit par une appropriation croissante de l'outil et par une qualité comptable renforcée. Cette évolution est en cohérence avec la démarche stratégique engagée par la Direction générale des finances publiques en 2013 en vue d'une qualité des comptes et d'une solidité financière accrues.

Depuis la mise en œuvre de la LOLF, les comptes de l'État sont soumis à la certification par la Cour des comptes. Les comptes 2013 de l'État ont été certifiés par la Cour des comptes pour la huitième année consécutive. L'exercice 2013 a marqué l'entrée de la réforme dans une phase de maturité et d'optimisation de la réforme comptable (cf. encadré 1),

même si celle-ci doit bien entendu être consolidée dans la durée. La Cour des comptes a ainsi souligné la « stabilisation » de la tenue des comptes dans l'environnement Chorus. L'opinion sur les comptes 2013 s'est traduite par une nouvelle certification avec réserves, la certification étant assortie de cinq réserves, qualifiées de « substantielles » par la Cour. Deux réserves

qualifiées de non substantielles l'année précédente ont pu être levées cette année, la suppression de ces deux réserves ayant nécessité une action dans la durée. La diminution du nombre des réserves a marqué un nouveau progrès dans la bonne tenue des comptes. L'objectif est de poursuivre cette trajectoire en visant à diminuer l'intensité et le nombre des réserves au cours des prochains exercices afin d'arriver en cible, à moyen terme, à une certification sans réserve.

Il faut souligner que la France est le seul État de la zone euro dont les comptes sont certifiés ; elle fait partie, au plan international, des pays les plus en avance en matière de réforme comptable des États. La qualité de notre système de tenue des comptes publics est reconnue, qu'il s'agisse de la qualité de l'information financière, du dispositif de contrôle interne comptable ou de l'utilisation de systèmes d'information performants. La transparence des comptes de l'État contribue à conforter la confiance dans le système financier public. Cette confiance est essentielle, la situation des États étant examinée avec une attention croissante par le Parlement, les citoyens et les observateurs extérieurs.

Dans ce cadre, cet article vise à donner une vision synthétique de la situation financière et patrimoniale de l'État, ainsi qu'à souligner les travaux menés pour renforcer la qualité des comptes dans la durée. L'article cherche aussi à situer la réforme comptable dans son contexte international, alors que des débats structurants ont été ouverts en 2013 sur les perspectives de mise en place de normes comptables du secteur public à l'échelle européenne. La réussite de la réforme comptable, menée en France en moins de 10 ans, est un atout pour valoriser dans le cadre de ces échanges notre modèle de tenue des comptes publics.

Les faits caractéristiques de l'exercice 2013

Les faits caractéristiques sont retracés dans les comptes 2013. Pour l'exercice 2013, ils correspondent tout d'abord à la mise en place d'un outil public d'investissement et de financement, la banque publique d'investissement (BPI - Groupe). Les faits caractéristiques de 2013 portent ensuite sur la poursuite des engagements européens de solidarité financière. La France participe activement à la mise en oeuvre de plans de soutien tant à l'économie qu'à la stabilisation de la zone euro avec la mise en place du Mécanisme européen de stabilité (MES). Le Mécanisme

Encadré 1 Les trois grandes phases de la réforme comptable de l'État

Pour la réforme comptable de l'État, prévue par la Loi organique relative aux lois de finances (LOLF), il s'agissait en 2013 du huitième exercice. La réforme des comptes de l'État a été mise en oeuvre à partir de l'exercice 2006.

Depuis son origine, la réforme comptable a connu trois grandes phases :

1) La réforme a d'abord connu une **phase d'initialisation (2006-2008)** dans le cadre des anciennes applications informatiques, phase qui a été désignée sous le terme de « **palier LOLF** ». Cette phase a été menée au prix de traitements manuels ou extra comptables parfois importants.

Cette première phase a conduit à établir de nouvelles normes comptables, à les décliner dans le cadre du **premier bilan d'ouverture**, qui a été enrichi au cours des exercices suivants selon une logique de trajectoire. La Cour des comptes a fait le choix initial d'accompagner la réforme comptable avec une certification assortie de réserves « substantielles » dont le nombre a baissé progressivement (13 réserves substantielles sur les premiers comptes 2006, 12 réserves sur les 2 exercices suivants).

2) Puis, dans une seconde **phase de transformation et de modernisation (2009-2012)** des systèmes d'information, un **nouveau système d'information financière et comptable de l'État, appelé « Chorus¹ »**, a été déployé sur plusieurs exercices. Pour achever ce déploiement, c'est en 2012 que la comptabilité de l'État a basculé dans le nouveau système d'information avec une attention toute particulière portée sur la reprise des données dans le nouveau système.

Lors de la certification des comptes 2012, la Cour des comptes avait salué la réussite de cette bascule de grande ampleur, qui a permis de disposer d'un nouveau « cœur comptable » pour tenir les comptes de l'État dans l'outil Chorus. Sur cette période (2009 à 2012), le nombre de réserves a poursuivi sa baisse (de 12 réserves sur les comptes 2008 à 7 réserves sur les comptes 2012).

3) Après cette bascule comptable réussie, les comptes 2013 sont les seconds comptes de l'État à avoir été tenus dans l'environnement Chorus, qui a pu être stabilisé, comme l'a indiqué la Cour des comptes, grâce à une appropriation croissante par les différents utilisateurs. **L'exercice 2013 a marqué l'entrée de la réforme dans une troisième grande phase de maturité et d'optimisation** de la réforme comptable, même si celle-ci doit bien entendu être consolidée dans la durée. Le nombre de réserves a à nouveau baissé (5 réserves).

Cette phase se caractérise par l'optimisation du rôle des acteurs et des processus. Ainsi, à titre d'illustration, **les services facturiers** conduisent à une centralisation et un traitement des factures par les comptables ; ils permettent une réduction significative des délais de paiement (avec un délai de paiement inférieur à 20 jours dès fin 2013) et **sont étendus** dans le cadre des plans d'action ministériels ; la **dématérialisation** des procédures sous Chorus se traduit aussi par une nouvelle montée en charge dans le cadre des possibilités offertes par l'outil et par le décret relatif à la gestion budgétaire et comptable du 7 novembre 2012. Au plan comptable, les exercices de clôture infra annuelle et de pré clôture sont consolidés pour favoriser la tenue permanente des comptes.

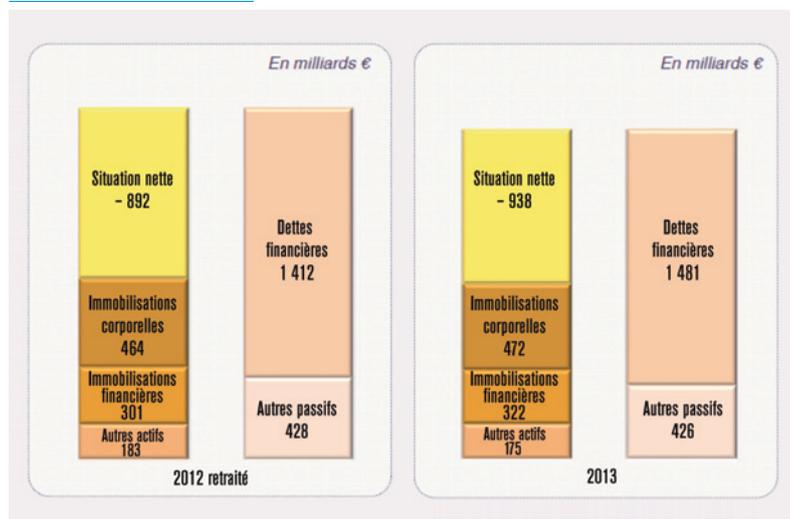
1. Chorus est décliné d'un progiciel standard (SAP) utilisé par de nombreuses entreprises et de plusieurs institutions publiques et parapubliques.

2. Les chiffres des commentaires sont donnés en arrondis (au milliard d'euros) et les chiffres de 2012 sont retraités à « périmètre » constant dans le cadre de l'information comparative retraitée.
3. Dans le graphique, l'exercice 2012 est retraité pour assurer la comparabilité d'un exercice sur l'autre dans le cadre de l'information comparative retraitée (voir note précédente).
4. Les chiffres sont arrondis au milliard dans les commentaires.

européen de stabilité (MES) est un mécanisme conçu comme pérenne. Il a pris le relais du Mécanisme européen de stabilisation financière et du Fonds européen de stabilité financière, qui étaient intervenus en situation de crise dans plusieurs programmes d'assistance (Irlande, Portugal et Grèce). Le Mécanisme européen de stabilité (MES) est une organisation visant à porter assistance aux États membres de la zone euro susceptibles de connaître des difficultés de financement. Cette aide est conditionnée au respect d'une politique économique adoptée par l'État destinataire des fonds. La capacité de prêt du Mécanisme européen de stabilité (MES) est de 500 Md€ et repose sur son capital qui est de 700 Md€ (dont 80 Md€ de capital libéré et 620 Md€ de capital callable). Depuis sa création en 2012, le Mécanisme européen de stabilité (MES) est intervenu dans le cadre de deux programmes d'assistance (l'Espagne en juillet 2012 et Chypre en avril 2013). Pour sa contribution au Mécanisme européen de stabilité (MES), le montant du capital appelé et versé par la France, en date du 31 décembre 2013, s'élève à 13 Md€ dans les comptes 2013. La France est également engagée à hauteur de 126 Md€, en engagements hors bilan, au titre du capital callable du Mécanisme européen de stabilité (MES).

La troisième catégorie de faits marquants de l'exercice est constituée par les engagements de l'État en faveur du Crédit immobilier de France, du soutien de l'État à l'UNEDIC, ainsi que du soutien de l'État au groupe PSA Peugeot Citroën. De nouvelles garanties de l'État ont été apportées et sont retracées dans les engagements hors bilan de l'État.

Bilan synthétique de l'État



Les comptes de l'État : une image actualisée de la situation patrimoniale

S'agissant du bilan, la situation nette comptable de l'État s'établit à **-938 Md€ au 31 décembre 2013** (contre -892 Md€ en 2012). Elle correspond à la différence entre l'actif de 969 Md€ (contre 948 Md€ en 2012) et le passif de 1 907 Md€ (contre 1 839 Md€ en 2012)².

Cette situation, qui conduit ainsi à présenter une situation nette négative pour les comptes de l'État, ne peut et ne doit naturellement pas être comparée à celle d'une entreprise en raison des spécificités de l'État, en particulier de l'absence de capital social et de l'impossibilité de valoriser l'actif incorporel que représente le droit de lever l'impôt.

D'ailleurs, les pays qui tiennent leur comptabilité en droits constatés (États-Unis par exemple) ont aussi, dans la quasi-totalité des cas, une situation nette négative.

L'actif de l'État (969 Md€) comprend tout d'abord des immobilisations corporelles et incorporelles (500 Md€) qui constituent, en masse, le principal poste à l'actif : on y trouve notamment les actifs concédés (205 Md€), les infrastructures routières (131 Md€), le parc immobilier (58 Md€) et le matériel militaire. Les immobilisations financières (322 Md€) représentent, du point de vue des enjeux financiers, le second poste à l'actif : elles incluent les participations de l'État et les créances rattachées.

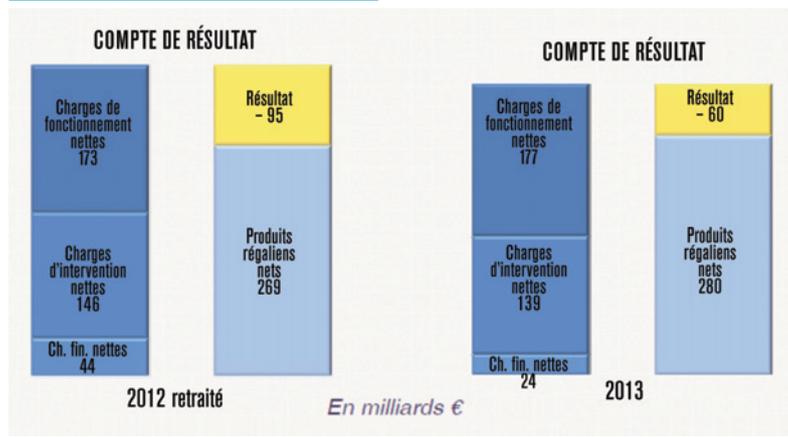
Le passif de l'État (1 907 Md€) est ensuite constitué essentiellement de 1 481 Md€ de dettes financières (contre 1 412 Md€ lors de l'exercice précédent). Les provisions pour risques et charges s'élèvent à 123 Md€ (contre 126 Md€ à périmètre constant lors de l'exercice précédent). Le graphique ci-contre présente le bilan synthétique de l'État³.

Le résultat comptable de l'exercice s'élève à **-60 Md€⁴** en 2013, soit une amélioration de +35 milliards par rapport à l'exercice antérieur. Au plan budgétaire, l'exercice 2013 s'est achevé sur un déficit budgétaire d'environ -75 Md€. Il faut rappeler qu'il existe, par construction, un écart entre le déficit budgétaire et le résultat comptable : le solde budgétaire retrace les dépenses et les recettes au moment de leur décaissement ou de leur encaissement ; le résultat comptable de l'année reflète la situation patri-

moniale de l'État en rattachant les charges et les produits à l'exercice qui les a vus naître dans une logique dite de « droits constatés ». L'annexe du compte général de l'État comporte un **tableau de passage** entre les résultats comptable et budgétaire. Pour 2013, le résultat comptable est meilleur que le résultat budgétaire, la principale différence portant sur les dépenses liées à des investissements, qui sont portés à l'actif en comptabilité générale (à hauteur de +21 Md€ sur l'exercice 2013).

Le graphique ci-contre présente le compte de résultat simplifié de l'État.

Le compte de résultat simplifié de l'État



L'annexe des comptes 2013 : une actualisation des engagements hors bilan et une nouveauté liée à une première information sectorielle

L'annexe aux comptes de l'État fait partie des états financiers. Elle présente les changements de méthode et les options comptables retenues, ainsi que les notes sur le bilan et le compte de résultat qui détaillent le contenu des postes des états financiers. Elle précise la nature de l'information comparative retraitée. L'annexe intègre par ailleurs une note dédiée aux événements postérieurs à la clôture des comptes : elle retrace notamment les dernières interventions de l'État liées au soutien de la France en faveur des États européens.

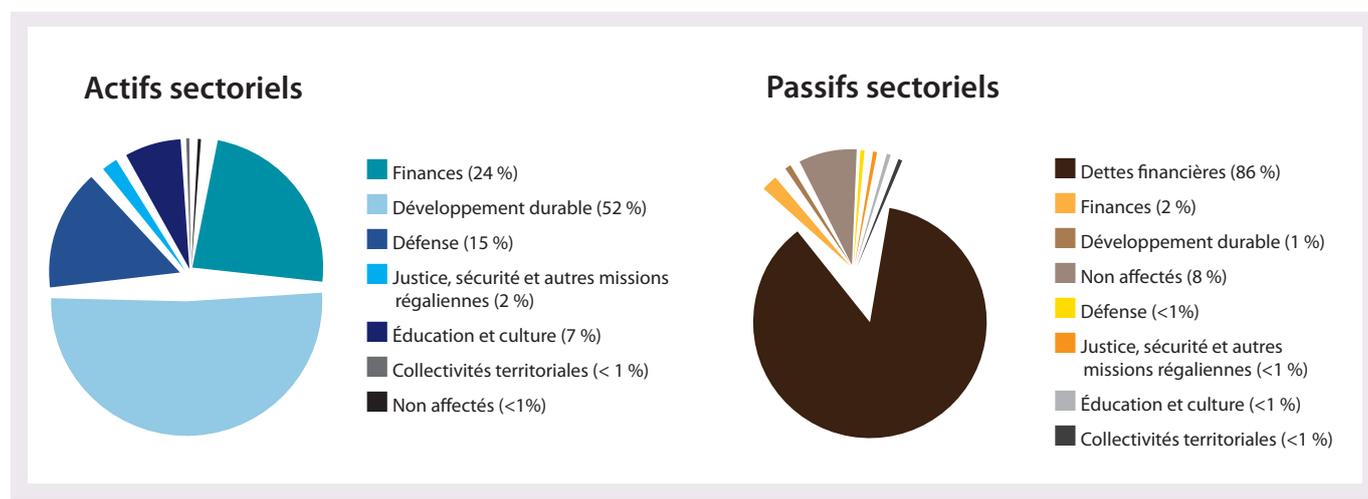
Les engagements hors bilan sont présentés dans l'annexe. Un **tableau de synthèse** récapitule les engagements hors bilan de l'État, dont le total est proche d'environ 3 000 Md€. Les principaux engagements hors bilan portent sur les **engagements de retraite** au titre des fonctionnaires de l'État : ils sont évalués à 1 302 Md€ au 31 décembre 2013. Les engagements hors bilan comprennent

également les engagements pris dans le cadre d'accords bien définis, notamment au titre de la dette garantie ou des garanties apportées par l'État, ainsi que les engagements découlant de la mission de régulateur économique et social de l'État (subventions aux régimes de retraite, aides au logement, allocation aux adultes handicapés, revenu de solidarité active, etc.).

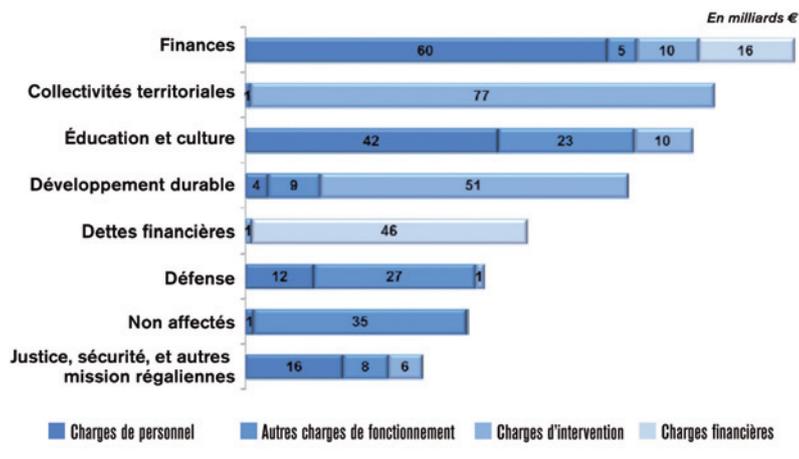
La lisibilité de l'annexe a été à nouveau renforcée en 2013 et a fait l'objet d'une nouveauté : une **information sectorielle** a été mise en œuvre pour la première fois, dans le cadre d'une nouvelle norme comptable. Cette information sectorielle découpe l'activité de l'État en sept grands secteurs : finances ; dettes financières ; défense ; éducation et culture ; collectivités territoriales ; développement durable ; justice, sécurité et autres missions régaliennes⁵. Une information comparative retraitée existe par ailleurs sur deux exercices

5. Le point 7 de l'annexe du Compte général de l'État est dédié à cette nouvelle information sectorielle. Les comptes sont disponibles sur le site de la performance du ministère chargé du budget : www.performance-publique.budget.gouv.fr

Information sectorielle : illustration



Principale répartition des charges par secteur



6. Aux États-Unis, il existe un « guide du citoyen » qui donne, en quelques pages, les éléments clés des comptes. En France, le « quatre pages » se veut un outil pédagogique avec les chiffres clés et les principaux faits caractéristiques. Il est traduit en anglais pour aider à sa diffusion auprès d'instances internationales et d'autres pays.
www.performance-publique.budget.gouv.fr

antérieurs, afin de disposer d'une chronique de données comparables. Dans un souci de transparence, une attention particulière est apportée à l'information financière au sens large. Au plan de la communication financière, la diffusion des comptes est accompagnée de documents mettant en exergue les principaux faits marquants notamment au travers d'un rapport de présentation, qui indique les points et ratios clés, et d'un document synthétique de « quatre pages » qui résume les principaux chiffres.

La qualité de l'information financière (annexe, documents pédagogiques) fait ainsi partie des

bonnes pratiques que l'on peut observer au niveau des États et des entités publiques⁶.

La certification des comptes 2013 marque de nouveaux progrès

La Cour des comptes a été chargée par la LOLF de la certification des comptes de l'État.

La certification n'est pas un commentaire de la situation financière et patrimoniale de l'État. Elle est une appréciation normée et étayée sur la fiabilité de la tenue des comptes, délivrée sur la base de vérifications réalisées conformément aux normes d'audit.

La Cour a certifié, au printemps 2014, pour la huitième année consécutive les comptes de l'État. La certification des comptes 2013 de l'État s'est à nouveau accompagnée de réserves. La certification a été assortie de 5 réserves, qui sont qualifiées de « substantielles » contre 7 réserves l'année précédente (dont 5 étaient qualifiées de substantielles).

Les deux réserves qui ont été levées portent, d'une part, sur le patrimoine immobilier de l'État et, d'autre part, sur les passifs non financiers. Ces deux réserves avaient été transformées en réserves non substantielles au cours de l'exercice précédent (cf. encadré 2).

Encadré 2 La certification des comptes 2013 et la levée de deux réserves

Sur les comptes 2013, deux réserves ont été levées. Elles portaient sur le patrimoine immobilier de l'État et sur les passifs non financiers. Il faut relever que **les deux réserves levées cette année existaient depuis le début de la certification** sur les comptes 2006 :

1- La question du périmètre des **passifs non financiers** liés aux interventions de l'État (transferts aux ménages, aux entreprises, aux collectivités...) avait en effet fait l'objet de nombreux débats depuis l'origine de la comptabilité d'exercice pour savoir quel était le fait générateur de tels passifs pour l'État. Sur les passifs non financiers, **une clarification de la norme** a finalement été jugée nécessaire et est intervenue pour l'exercice 2012, compte tenu du caractère spécifique de cette norme intrinsèquement liée à l'activité même du secteur public.

Après une première mise en œuvre sur l'exercice antérieur, l'exercice 2013 a permis un traitement plus exhaustif de la nouvelle norme en traitant l'ensemble des dispositifs d'intervention à enjeu en accord avec le certificateur. Cette nouvelle norme se traduit par un partage du traitement comptable des engagements liés aux interventions de l'État entre le bilan (inscription de provisions) et les engagements hors bilan en annexe⁷. Par ailleurs, des travaux ont été menés pour fiabiliser le périmètre des engagements hors bilan notamment au titre des garanties. Ces différents travaux ont permis de lever la réserve sur les passifs non financiers.

2- S'agissant de la réserve sur le **patrimoine immobilier**, la levée de la réserve sur les comptes 2013 est l'aboutissement d'un long processus au cours des exercices antérieurs piloté par France Domaine.

Ce processus a conduit notamment à une intégration des données dans le système Chorus (en 2009), à des travaux dits de réconciliation entre les données des applications ministérielles en amont avec les données de Chorus sur les exercices suivants, à une accentuation des travaux d'évaluation sur place (les biens non spécifiques étant évalués pour l'État en valeur de marché), ou encore à des travaux sur les biens à l'étranger en ciblant les pays à enjeu au cours des deux derniers exercices (2012 et 2013).

7. Ainsi, le critère essentiel porte sur l'examen des conditions d'éligibilité des aides ou interventions à la clôture des comptes. Si toutes les conditions d'éligibilité sont remplies, il s'agit d'une provision à inscrire au bilan. S'il existe une incertitude sur ces conditions (par exemple en cas d'existence de conditions de ressources), le traitement préconisé par la nouvelle norme porte sur une inscription au hors bilan.

En France, les comptes ont été certifiés depuis la première année avec réserves. Au total, 13 réserves auront été levées depuis le premier exercice compte tenu des nouvelles réserves qui étaient apparues par ailleurs au cours des premiers exercices.

Le nombre de réserves est passé de 13 réserves substantielles en 2007 sur les comptes 2006 à 5 substantielles en 2014 sur les comptes 2013. La chronique de l'évolution des réserves est la suivante (cf. graphique ci-contre) : 13 réserves (comptes 2006), 12 réserves (comptes 2007), 12 réserves (comptes 2008), 9 réserves (comptes 2009), 7 réserves (comptes 2010), 7 réserves toutes substantielles (comptes 2011), 7 réserves dont 5 substantielles (comptes 2012), 5 réserves substantielles (sur les comptes 2013).

Pour la France, la nouvelle baisse du nombre de réserves au titre de l'exercice 2013 traduit une amélioration des comptes de l'État. Au cours du dernier exercice⁸, le dialogue avec le certificateur a été constant et nourri. Selon la Cour : « *En 2013, la dynamique d'amélioration de la qualité des comptes a été amplifiée, après avoir été relancée en 2012 à la suite du passage réussi des comptes de l'État dans le progiciel Chorus* ».

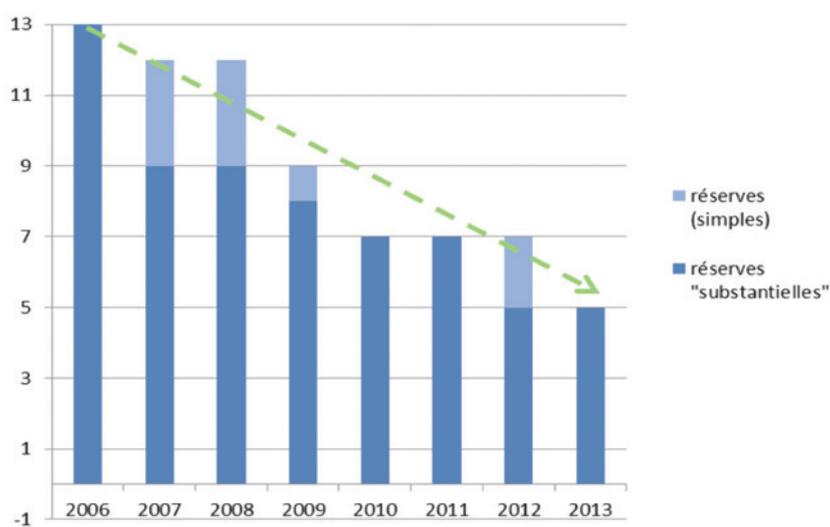
Les 5 réserves substantielles restantes portent sur les domaines suivants : le système d'information financière ; les dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne ; les produits régaliens ; les actifs et passifs du ministère de la Défense ; les participations et autres immobilisations financières.

Ces réserves ont un caractère largement interministériel et « systémique ». Leur levée impliquera un travail important sur les prochains exercices et, dans certains cas (systèmes d'information en particulier), une mobilisation de moyens significative.

L'objectif est donc de poursuivre la diminution dans la durée de l'intensité et/ou du nombre de réserves, afin d'arriver à moyen terme à une certification sans réserve. Comme la trajectoire 2012/2013 l'a montré, la transformation des réserves substantielles en réserves simples, et/ou la levée partielle de réserves (32 parties de réserves ont été levées sur les deux exercices 2012 et 2013) peut constituer un point de passage vers l'objectif à terme d'une certification sans réserve. Les progrès doivent naturellement être consolidés et appréhendés dans la durée.

* * *

La réduction du nombre de réserves



Le processus de certification est vertueux pour les comptes publics

La comptabilité générale aide le Parlement, qui doit approuver les comptes, à analyser la situation financière et patrimoniale de l'État ainsi que le résultat de sa gestion ; les comptes sont approuvés par le Parlement dans le cadre du projet de loi de règlement.

Dans ce cadre, la certification constitue pour l'État un puissant vecteur de qualité comptable au plan interministériel : harmonisation des méthodes, accélération du déploiement du contrôle interne, hiérarchisation des sujets, sensibilisation des ministères à haut niveau à la qualité comptable. Une plus grande qualité des comptes contribue également à faire de la comptabilité générale un outil d'aide à la gestion : anticipation des charges futures, appréciation de l'étendue des risques et engagements de l'État, meilleure connaissance de l'actif et du passif de l'État, etc. Elle permet aux citoyens de disposer d'une information plus complète et plus fiable.

Au plan international, la certification des comptes renforce la crédibilité de l'image de la France aux yeux des agences de notation, des analystes financiers et des investisseurs.

La France reste le seul pays de la zone euro dont les comptes sont certifiés

Il faut souligner d'emblée que la France est le seul pays de la zone euro dont les comptes de l'État sont certifiés. Tous les pays en Europe ne sont d'ailleurs pas passés à un système de comptabilité

8. Pour illustrer l'importance de ce dialogue, un total d'une centaine de réunions (groupes de travail, comités techniques...) a été répertorié entre le certificateur et le producteur des comptes au cours du seul exercice 2013.

en droits constatés, même s'il existe une tendance internationale et des échanges en Europe dans cette perspective.

Pour donner une illustration de la situation en Europe, l'Allemagne a une comptabilité qui reste orientée, au plan fédéral, sur la comptabilité de caisse ; il en est de même des Pays-Bas. D'autres pays se sont engagés plus récemment dans une réforme en droits constatés ; c'est le cas de l'Autriche par exemple. Des travaux ont été engagés toutefois au plan communautaire pour examiner les perspectives de convergence vers les droits constatés. Une directive de 2011, qui évoque la perspective d'un système cible en droits constatés, fait aussi référence à la nécessité de mise en place d'un dispositif de contrôle interne et d'un audit indépendant.

Dans ce cadre, la question du référentiel normatif qui serait applicable en Europe est à l'étude.

La déclinaison des seules normes internationales IPSAS (dérivées des IFRS) en l'état pourrait toutefois faire question au regard de l'absence de cadre conceptuel et des spécificités des États (interventions, produits régaliens...) qui doivent être prises en compte. Différentes options sont ainsi examinées. La perspective d'adoption de normes européennes du secteur public (EPSAS) est en particulier en cours de discussion avec la Commission européenne. L'objectif serait en ce cas que ces normes puissent aussi prendre en compte les pratiques des États membres déjà passés en comptabilité en droits constatés.

Au plan international, le processus de certification existe dans un nombre restreint d'États (États-Unis, Canada, Australie, Nouvelle-Zélande, Royaume-Uni notamment). Il faut relever la situation particulière des États-Unis qui s'est traduite par une non certification depuis plus de 10 ans, sans qu'il y ait semble-t-il des perspectives d'évolution à court terme : ainsi, la non certification initiale n'a pas permis de favoriser des progrès suffisants pour permettre de résoudre à brève échéance les difficultés soulevées (au titre de la Défense en particulier). Le Royaume-Uni a produit de son côté des comptes consolidés, certifiés avec réserves, après avoir eu initialement des comptes certifiés par agences ou départements. Dans le cas de l'Australie, la certification a été d'abord assortie de réserves, dont le nombre a évolué à la hausse (de 2 à 9 réserves), puis à la baisse, avant de conduire à une certification sans réserve. Le Canada se trouve aussi dans une situation de certification sans réserve.

En France, dans le contexte financier qui a suivi la crise financière, la certification des comptes de l'État a contribué à donner une assurance supplémentaire sur leur qualité et leur sincérité. Elle constitue une **garantie de transparence** de l'information financière donnée vis-à-vis des citoyens, du Parlement, des partenaires européens de la France et des investisseurs. Le processus de certification des comptes de l'État par un auditeur extérieur est l'une des innovations importantes introduites par la LOLF. Les débats au Parlement sur l'approbation de la loi de règlement conduit, de manière récurrente, à saluer le travail mené au titre de la certification des comptes.

Encadré 3

Le processus de certification en France est en extension dans le secteur public

En France, au-delà de l'État lui-même, la certification s'étend en parallèle sur les entités contrôlées par l'État, notamment les opérateurs de l'État, et plus largement au sein du secteur public :

- Les entités contrôlées par l'État et intégrées au sein des participations financières de l'État sont désormais largement soumises à certification par des commissaires aux comptes privés. **Pour 2013, 230 entités contrôlées par l'État étaient ainsi soumises à certification.** Le champ de la certification porte sur plus de 80% de la valeur inscrite dans les participations financières de l'État. **Une majorité de ces entités dispose d'une certification sans réserve, l'autre partie connaissant une certification avec réserves. Aucun refus de certification** n'a été constaté en 2013. Dans le cas d'une opinion formulée avec des réserves (cas de certaines universités notamment), la levée des réserves éventuelles s'inscrit dans une trajectoire pluriannuelle. Ainsi, pour les opérateurs, la baisse du nombre de réserves est très généralement constatée d'un exercice sur l'autre. La Direction générale des finances publiques encourage la certification pour les entités contrôlées par l'État présentant des enjeux significatifs. Une clarification de certains aspects de doctrine comptable qui ont été soulevés par les commissaires aux comptes est aussi parfois nécessaire. Ces travaux vont d'ailleurs conduire à la finalisation prévue en 2014 d'un recueil des normes comptables relatif aux établissements en recherchant une plus grande cohérence avec le recueil des normes comptables de l'État, ce qui devrait faciliter une éventuelle consolidation ultérieure sur le périmètre prioritaire des opérateurs de l'État.

- À partir de 2014, **les comptes des hôpitaux** (inscrits au titre de participations non contrôlées de l'État) vont être soumis à certification par vagues. Dans le domaine social, les **comptes des caisses nationales de sécurité sociale** sont d'ores et déjà soumis à certification par la Cour des comptes. Enfin, pour le **secteur public local**, des expérimentations en ce sens sont également à l'étude. On peut ainsi dire que la certification du secteur public est en extension.

À titre d'illustration, il est proposé, à la suite de cet article, un bilan des audits des universités et des certifications des hôpitaux par KPMG.

Plus généralement, l'exercice 2013 confirme que la certification est un levier réel sur la qualité des comptes publics. Le processus de certification contribue en effet à un cercle vertueux pour une amélioration, dans la durée, de la qualité de l'information comptable et financière. Pour l'État, le nombre de réserves a été plus que divisé par deux depuis le premier exercice de certification. En ciblant l'opinion sur les points à améliorer en priorité, la certification conduit à une incitation à améliorer la qualité comptable. Ce processus s'est étendu fortement au cours de la période récente aux opérateurs de l'État, et connaît au-delà une extension dans le secteur public (cf. encadré 3).

Une stabilisation de la tenue des comptes dans Chorus

Au-delà des sujets strictement liés à la certification des comptes, les exercices 2012/2013 ont conduit à un tournant dans la conduite opérationnelle de la tenue des comptes de l'État.

En 2012, la bascule de la comptabilité dans Chorus a marqué la fin du déploiement de Chorus. Il s'agissait à la fois d'assurer la continuité des flux financiers et comptables dans le nouvel environnement et de permettre la reprise des données dans le nouveau système d'information en en garantissant le caractère pleinement auditable. Cette bascule a pu être menée à bien et à conduit au printemps 2013 à la première clôture des comptes dans Chorus, ainsi qu'à la première certification dans le nouvel environnement. Comme l'avait noté la Cour des comptes l'an dernier : « La mise en place du progiciel de gestion intégrée Chorus s'est achevée avec succès, mobilisant fortement l'administration afin de sécuriser les opérations réalisées à cette occasion et de valider les données qui y ont été transférées, au regard des exigences d'intégrité de l'information comptable ».

Il faut bien sûr souligner que ce premier exercice dans Chorus a nécessité une mobilisation très forte du réseau comptable pour réussir les opérations de l'exercice comme les opérations d'inventaire. Une telle mobilisation était liée au caractère exceptionnel de la bascule comptable et de ses enjeux pour la continuité et la bonne tenue des comptes de l'État.

Pour 2013, et après la première clôture dans Chorus, l'objectif de l'exercice était d'anticiper davantage sur les opérations et de sécuriser la tenue des comptes dans Chorus. Plus de fluidité ; plus de sécurité : tels étaient les objectifs de l'exercice comptable 2013. De fait, comme on pouvait s'y attendre, les utilisateurs se sont appro-

priés de manière croissante le nouvel outil. Les contrôles renforcés menés tout au long de l'année et lors d'une clôture infra annuelle mi 2013, comme d'une « pré clôture » en date du 30 novembre 2013, ont permis de sécuriser la qualité des comptes. Dans le nouvel environnement, la reprise du bilan d'entrée d'un exercice sur l'autre se fait désormais de manière automatisée et sécurisée, ce qui permet de gagner plusieurs mois par rapport à la situation préexistante.

Ainsi, la Cour des comptes a relevé dans l'introduction de son acte de certification la stabilisation du système d'information financière de l'État : « Le cœur du système d'information financière de l'État [est] désormais stabilisé. [...] Il appartient à l'administration de consolider dans la durée les progrès accomplis en 2013 ». Au titre de la réserve sur les systèmes d'informations, la Cour des comptes écrit plus loin : « Après la mise en place réussie l'an dernier de l'ensemble des fonctionnalités du progiciel comptable Chorus, l'exercice 2013 se caractérise par la stabilisation du cœur du système d'information financière de l'État. La tenue des comptabilités s'est opérée dans la continuité des travaux réalisés au cours de l'exercice précédent. Elle bénéficie d'un meilleur niveau d'appropriation du progiciel, dont les possibilités devraient contribuer à renforcer progressivement la qualité de la production comptable et en améliorer l'efficacité ».

Ainsi, à partir de l'exercice 2013, l'État dispose d'un environnement informatique dont le cœur comptable et financier a été transformé et est stabilisé. Il s'agit désormais d'en exploiter l'ensemble des possibilités dans une logique d'optimisation et d'en sécuriser aussi la périphérie dans la durée (il existe en amont plusieurs systèmes d'information, qui transmettent une information à Chorus). C'est donc une nouvelle phase d'optimisation de la réforme comptable qui s'est engagée à compter de 2013 et qui s'étalera sur les prochains exercices.

La poursuite dans la durée des travaux sur la qualité des comptes

Avec la remise des comptes 2013, la qualité comptable franchit une nouvelle étape. Il faut en rappeler au préalable le cadre. L'objectif de qualité des comptes publics a été fixé dans la LOLF en 2001 ainsi que dans l'article 47-2 de la Constitution qui dispose que « les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière ».

Pour répondre à cet objectif de qualité comptable, un nouveau décret relatif à la tenue de la comptabilité publique a été pris en 2012, cinquante ans après le décret de 1962 portant règlement de la comptabilité publique. Le nouveau décret précise les prescriptions réglementaires en matière de contrôle interne comptable (cf. encadré 4).

Des **arrêtés d'application** du décret de novembre 2012 ont été adoptés en 2013. Ils se sont fondés sur une concertation forte avec la Cour des comptes. Parmi les arrêtés comptables, on peut en particulier évoquer : un arrêté fixant les conditions de dématérialisation des comptes des comptables et des documents comptables en application d'un protocole signé mi 2013 par les ministères financiers et la Cour des comptes ; un arrêté précisant les conditions de contrôles sélectifs centrés sur les enjeux et sur les risques ; et, enfin, un **arrêté portant cadre de référence du contrôle interne comptable**. Cet arrêté, en date du 31 décembre 2013, définit les conditions de déploiement dans la durée du contrôle interne comptable. Il consolide notamment le rôle en la matière du responsable de la fonction financière ministérielle, et les pratiques en vigueur en

matière de cartographie des risques et de plans d'action ministériels.

Un **rapport sur le contrôle interne comptable**, diffusé avec les comptes de l'État, rend compte des faits marquants et des progrès enregistrés par l'administration, exercice après exercice. Un nouveau rapport a été diffusé au printemps 2014, avec les comptes de l'exercice précédent, pour évoquer les événements marquants en ce domaine au cours de l'exercice antérieur.

Pour être complet, il faut par ailleurs noter que le Parlement et la Cour des comptes sont également destinataires de **rapports annuels des contrôleurs budgétaires et comptables ministériels relatifs à l'exécution budgétaire et à la situation financière et comptable de l'exercice écoulé**. Ces rapports font en particulier état des travaux menés au plan comptable sur les différents périmètres ministériels. Ils sont transmis aux ordonnateurs principaux pour aider au diagnostic et à une logique d'amélioration continue de la fonction comptable partagée.

Comme l'indique la Cour des comptes dans son rapport de certification, l'objectif est désormais de **renforcer l'effectivité et l'efficacité des dispositifs de contrôle interne** dans la durée. Le plus grand cadrage réglementaire finalisé en 2013 est un gage en ce sens.

Encadré 4 Les prescriptions du décret « GBCP » en matière de contrôle interne

Dans le cadre de la LOLF et du décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique du 7 novembre 2012 (dit « GBCP »), l'administration doit renforcer la qualité des procédures qui ont un impact sur les comptes au travers d'un dispositif de contrôle interne comptable et d'audit interne comptable. L'exercice 2013 a été le **premier exercice plein d'application du décret du 7 novembre 2012** relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP). L'objectif, dans ce décret qui est en quelque sorte un décret de bonne application de la LOLF, a été en particulier de définir au niveau du décret les principales prescriptions qualitatives auxquelles la tenue des comptes publics doit répondre, et d'instaurer au niveau de la réglementation une obligation de déploiement du contrôle interne, largement déployée en pratique progressivement depuis 2006 mais sans réel texte d'appui.

Dans ce nouveau cadre réglementaire, le levier du contrôle interne comptable est en particulier mis en avant comme l'instrument privilégié pour mettre en place la qualité des comptes : « *Le contrôle interne comptable a pour objet de maîtriser les risques afférents à la poursuite des objectifs de qualité des comptes depuis le fait générateur d'une opération jusqu'au dénouement comptable* ». L'article 170 du GBCP dispose que « *Dans chaque ministère est mis en place un dispositif de contrôle interne budgétaire et de contrôle interne comptable* ». Un arrêté d'application définit le cadre de référence du contrôle interne comptable. « *Ce référentiel précise les conditions dans lesquelles est assuré le contrôle du respect des critères de réalité, de justification, de présentation et bonne information, de sincérité, d'exactitude, de totalité, de non compensation, d'imputation et de rattachement à la bonne période comptable et au bon exercice* ».

La réforme comptable en France : une valorisation au plan international

La réforme comptable menée en France dispose au total de solides atouts pour être valorisée à l'international : une réforme d'ampleur menée en quelques exercices, un système avec une complémentarité entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale, le déploiement d'un dispositif de contrôle interne comptable et d'audit interne comptable, la transformation des systèmes d'information, une certification des comptes, un processus de normalisation des comptes efficace. Lors de la dernière phase de la réforme, la bascule réussie des comptes dans un nouveau système d'information comptable, conforme aux standards d'entreprise, consolide en particulier durablement la mise en œuvre de la réforme comptable de l'État. Elle conforte aussi la valeur de référence croissante de la réforme comptable menée en France au regard des comparaisons avec d'autres pays.

Cette situation doit permettre de peser dans les **débats internationaux** qui s'accroissent, notamment en Europe (cf. encadré 5) concernant l'adoption et l'évolution des normes comptables

publiques. En France, le modèle consiste à la fois à s'appuyer sur les règles comptables des entreprises, mais aussi à prendre en compte les spécificités du secteur public comme les produits régaliens (les impôts), les interventions (transferts aux entreprises et aux ménages), ou nos systèmes de retraite publics par répartition. Il s'agit donc d'un modèle qui vise un certain équilibre. C'est le Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP) qui est à l'œuvre pour déterminer et faire évoluer les normes du secteur public en France. Au plan international, un corpus de normes internationales du secteur public se développe au travers de normes IPSAS. Mais celles-ci dérivent très directement des normes internationales des entreprises, les IFRS, sans prise en compte nécessairement suffisante des spécificités du secteur public. Le corpus des IPSAS reste par ailleurs encore incomplet (absence de cadre conceptuel en particulier). Dans ce contexte, la reconnaissance croissante du modèle français est importante, au regard du caractère très structurant des normes, en vue des débats sur le cadre des systèmes de comptabilité publique.



Pour conclure, la réforme comptable de l'État s'est poursuivie et « amplifiée » en 2013 selon les termes de la Cour des comptes. Les conditions de tenue des comptes dans le nouveau système d'information, Chorus, ont été stabilisées. La certification des comptes 2013 de l'État a traduit de nouveaux progrès avec une levée de deux réserves. Par ailleurs, le cadre réglementaire a été précisé en 2013 avec la parution des arrêtés d'application du nouveau décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique. Le cadre de référence du contrôle interne comptable a été en particulier défini, ce qui contribuera à asseoir l'objectif de qualité des comptes et son effectivité dans la durée.

Pour autant, des marges de progression existent et doivent être explorées. L'une de ces marges réside dans le processus même de clôture des comptes. Une clôture infra-annuelle a été mise en place, qui permet de lisser un certain nombre de contrôles sur une situation arrêtée au 30 juin.

Encadré 5

Les débats engagés au plan européen sur les normes comptables publiques

En Europe, les questions de portée normative sont à l'agenda de 2014. Elles entrent potentiellement à l'automne dans une phase décisive. La Commission européenne prône l'adoption de normes comptables du secteur public à l'échelon européen, les **EPSAS**⁹, dans des conditions à préciser. Les débats en cours doivent déterminer dans quelle mesure de telles normes européennes seraient ou non susceptibles de faire référence aux normes IPSAS, voire d'en être une déclinaison pure et simple.

L'élargissement de la comptabilité en droits constatés vise à répondre à des objectifs de transparence et de meilleure comparabilité des comptes publics, surtout si les règles comptables sont accompagnées d'un dispositif de contrôle interne pour assurer une bonne tenue effective des comptes. Pour autant, en vue de l'adoption d'un cadre normatif adapté, il semble important que les discussions à venir puissent conduire à prendre en compte la situation des États qui ont mis en œuvre des modèles de comptabilité publique performants, comme c'est le cas en France. **Si de futurs standards européens devaient être retenus, la prise en compte suffisante des spécificités du secteur public resterait essentielle**, sans référence exclusive aux seules normes internationales dérivées des IFRS. En outre, des **délais de mise en œuvre** seraient nécessaires, pour l'ensemble des pays, et tout particulièrement pour les pays qui n'ont pas encore de comptabilité en droits constatés.

En France, la réforme comptable de l'État, et plus généralement du secteur public, permet d'être en avance de phase sur cette perspective de plus grande harmonisation progressive des conditions de tenue des comptes publics.

Une pré-clôture a également été expérimentée. Par ailleurs, il conviendra de poursuivre les efforts pour mieux valoriser et mieux faire connaître les comptes de l'État. C'est ce qui contribuera à donner à la réforme comptable une partie de son sens et de sa justification.

Dans le cadre de la démarche stratégique de la Direction générale des finances publiques, la qualité croissante des comptes publics est un levier pour favoriser une meilleure gestion publique. Avec le succès de sa réforme comptable, désormais entrée dans sa phase de maturité, la France dispose de solides atouts pour que la modernisation du système comptable soit valorisée au plan international. La réussite de cette modernisation comptable constitue un facteur de confiance dans la solidité financière et la qualité de la tenue de nos comptes publics. ■

9. Rappelons qu'il existe déjà une comptabilité nationale qui permet de suivre, au plan communautaire, les trajectoires de finances publiques (déficits publics, dette publique). La question est actuellement à l'étude pour les règles prévalant dans les systèmes comptables sources de comptabilité publique.



Christian LIBÉROS
Associé KPMG



Philippe MASSONNAT
Associé KPMG



Philippe GATTA
Directeur de mission KPMG

Le secteur public : audit et certification des comptes

Bilan des audits des universités

Les premiers audits ont commencé au sein des universités il y a six exercices, ce qui permet d'avoir aujourd'hui un retour d'expérience sur les certifications des comptes de ces établissements.

1 Rappel des principaux flux gérés par les universités et écoles d'enseignement supérieur

Pour le fonctionnement, ces entités sont financées pour environ 80 % par une dotation de fonctionnement généralement accordée par le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche.

C'est donc sur 20 % des produits que les approches d'audit doivent être détaillées, et en particulier sur les recettes liées aux conventions de recherche et de formation continue, aux subventions d'exploitation et aux droits d'inscription.

Pour les dépenses, les charges de personnel représentent 70 % environ des frais de fonctionnement et font l'objet d'un encadrement très strict par le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche.

Les charges de personnel nécessitent une attention particulière de la part des auditeurs en raison des nombreuses données variables qui y sont rattachées et des évolutions réglementaires dont elles ont été l'objet.

Les autres dépenses sont constituées de charges d'entretien, d'interventions de vacataires et de charges d'amortissement.

Concernant la présentation bilantielle, les investissements et les créances d'exploitation constituent les principaux éléments, avec en corollaire au passif les fonds propres, financements d'investissement et dettes sociales.

La problématique d'audit dans les universités ne relève donc pas de flux complexes et nombreux mais des éléments suivants que nous développerons :

- L'évolution des réglementations comptables,
- Des clôtures d'exercice non phasées avec l'année universitaire (31/12 au lieu du 30/06),
- Des procédures de contrôle interne rendues nécessaires dans un environnement d'enseignement et de recherche très conceptuel,
- Un cadre budgétaire déconnecté en partie des comptes annuels,
- Pour la grande majorité des établissements, un ERP très sécurisé mais complexe pour les utilisateurs.

2 Les problématiques d'audit

L'évolution des réglementations comptables

Une partie importante de l'audit des universités a été rendue sensible par l'évolution des réglementations comptables promulguées par le CNoCP et la DGFIP. Ces réglementations ont notamment concerné les évaluations des immobilisations et les méthodes d'amortissements ou bien les

évaluations des passifs sociaux – heures complémentaires, CET, congés payés –.

Elles ont conduit à une approche des comptes annuels plus bilantielle que budgétaire et créé des évolutions fortes dans l'organisation des procédures comptables des universités.

Les regrets d'un auditeur :

- Les évolutions par étape ont perturbé les agents comptables et directions financières pouvant leur donner l'impression que les commissaires aux comptes changeaient en permanence les règles comptables.
- Pour les premières certifications, un modèle type d'annexe comptable et de rapport d'activité de l'agent comptable, comme prévu pour les entités assujetties au Code de commerce, aurait permis d'atténuer les lourdeurs administratives dans les travaux d'audit.
- Des clôtures d'exercice non phasées avec l'année universitaire. Ce dernier point qui peut apparaître comme dérisoire entraîne des conséquences significatives :
 - ✓ Droits d'inscription à répartir sur deux exercices pour une seule et même année universitaire,
 - ✓ Établissement de budget à l'année qui intègre deux années universitaires différentes,
 - ✓ Les prestations entre entités universitaires ou fondations qu'il convient d'arrêter en cours d'année universitaire,
 - ✓ Découpage des charges sur heures complémentaires sur deux années universitaires différentes.

À ce jour, les organisations sont en place pour traiter ces difficultés, mais ce point demeure un écueil pour le pilotage budgétaire des universités.

Des procédures de contrôle interne dans le monde de l'enseignement supérieur et de la recherche

Les arrêtés de comptes impliquent de manière sous-jacente, mais incontournable, l'organisation de processus d'identification des flux financiers pertinents.

Toutes les activités d'enseignement avec les heures de cours, les tâches d'organisation et les temps de recherches n'étaient pas corrélées à des procédures de contrôle interne nécessaires au respect d'une bonne qualité comptable.

Deux mondes se sont rencontrés avec des temps d'adaptation qui ne sont pas toujours compatibles avec la certification annuelle des comptes et avec les exigences des commissaires aux comptes.

Le temps a fait son œuvre et surtout les contraintes budgétaires ont conduit les présidents et direc-

teurs généraux des services (DGS) à accélérer les chantiers de contrôle interne comptable et financier.

Un cadre budgétaire déconnecté des comptes annuels

L'organisation des budgets en fin d'année civile pour deux années universitaires différentes et avec des arrêtés comptables trimestriels difficiles encore à mettre en place, complique l'exercice des prévisions budgétaires.

Les négociations par chapitre avec le ministère, charges de personnel, dépenses de fonctionnement, dépenses d'investissements, ne permettent pas d'ajustement par section.

Enfin, ces présentations budgétaires qui intègrent les flux internes par composantes analytiques sont autant d'éléments qui rendent difficiles les comparaisons budget/comptes annuels même si, au fil du temps, les directions financières ont surmonté une partie de ces épreuves grâce à une meilleure utilisation des systèmes d'information.

Un logiciel de gestion (ERP) sécurisé mais complexe

Une grande majorité des établissements fonctionnent sur un système d'information financier analytique et comptable (SIFAC) très peu ouvert à des modifications par les institutions elles-mêmes.

Cette approche très sécurisante peut s'avérer complexe pour les utilisateurs, en particulier pour les travaux de contrôle des comptes et des procédures de requêtage de données, uniquement accessibles par une minorité ayant fortement investi dans la connaissance de l'outil.

3 Pour les audits à venir au sein des universités

Bien évidemment, les contraintes budgétaires, en particulier celles liées à la réduction des dépenses publiques, ne faciliteront pas la gestion des universités.

Les enjeux énormes de la concurrence internationale conduiront les universités à investir en matériel et enseignants-chercheurs de qualité.

Les coûts vont s'élever et les recettes se réduire. Des solutions sont à envisager mais le thermomètre de la qualité comptable ne sera pas à détériorer. En effet, pour toute la gouvernance des universités cet objectif est évidemment primordial et les commissaires aux comptes risquent de le rappeler régulièrement.

La certification des hôpitaux ne fait que commencer

Contrairement aux universités, la certification des comptes des établissements publics de santé (EPS) ne fait que commencer.

En effet, une première vague de 31 établissements est d'ores et déjà concernée par la certification des comptes de l'exercice 2014 par des commissaires aux comptes.

Une seconde vague, la principale, concernera 95 établissements pour leurs comptes de l'exercice 2015 et enfin les établissements restants, dont les 3 principaux (AP-Hôpitaux de Paris, Hospices Civils de Lyon et AP-Hôpitaux de Marseille) seront certifiés seulement au titre de leur exercice 2016.

Malgré ce manque de recul en matière de certification des comptes, les missions d'accompagnement menées depuis 2011/2012 par des cabinets externes ont permis d'analyser la situation des EPS au regard de la certification des comptes.

Ces missions menées en la matière dans de nombreux établissements portaient généralement sur :

- un diagnostic des états financiers historiques et des méthodes comptables appliquées,
- un diagnostic de la qualité du dispositif de contrôle interne comptable en place,
- un diagnostic des systèmes d'informations participant à la production des comptes et de l'information financière,
- un accompagnement à la mise en œuvre des mesures permettant, dans ces domaines, de corriger les lacunes identifiées lors de la phase de diagnostic,
- la formation et la montée en compétence des équipes concernées par la certification.

Les principaux constats issus de ces missions d'accompagnement ont été généralement les suivants :

- Les contraintes budgétaires ont pu conduire certains établissements à établir des comptes avec des approches plus budgétaires que réglementaires ; les exemples suivants permettent d'illustrer ce point :
 - Pour les investissements : distinction non permanente entre immobilisations et charges, durées d'amortissement trop longues, mode

d'amortissement progressif inapproprié, mises au rebut et sorties d'immobilisations non effectuées régulièrement,

- des provisions à caractère de réserves qui ont pu être accumulées pour des raisons budgétaires au fil des années et devenues sans objet (crédits fléchés, provision pour renouvellement des immobilisations) ou des provisions non constituées ou partiellement constituées faute de budget (provision CET, dépréciation des créances dont le recouvrement est incertain, coût de désamiantage, litiges de toute nature y compris avec les patients),
- le non rattachement de charges et produits de toute nature, qu'il s'agisse d'achats ou d'éléments variables de paie non comptabilisés ; à la clôture, mais également de recettes (Lamda (facturation d'exercices antérieurs), séjours à cheval (séjours en cours à la clôture et non facturés)).

➤ La complexité et la volumétrie des flux liés aux recettes et à la chaîne de facturation rendent indispensable la mise en place d'un dispositif de contrôle interne robuste sur le cycle EPS. La multitude d'acteurs de ce cycle (bureau des entrées, personnel médical, direction de l'information médicale (DIM)) nécessite un travail de sensibilisation de ces derniers aux contraintes de rigueur induites par la certification. En effet, compte tenu de la volumétrie des opérations de facturation, le certificateur devra fonder son approche d'audit sur le contrôle interne pour valider les recettes des EPS.

➤ Des systèmes d'information complexes et imbriqués qui nécessitent d'être cartographiés de manière précise afin de permettre au certificateur de suivre la piste d'audit.

Ces nombreux constats, aux impacts généralement significatifs, couplés à la refonte de la M21 concrétisée par l'Arrêté du 16 juin 2014 paru au JO le 8 juillet 2014, ont entraîné des travaux importants dans les EPS qui les ont conduits à la comptabilisation de changements de méthodes et de corrections significatifs.

Les premiers rapports de certification des commissaires aux comptes sur les comptes 2014 sont attendus pour le second trimestre 2015. Ils permettront, au travers des opinions émises (certification pure et simple, réserve(s) ou refus de certification), de mesurer si ces travaux de préparation auront porté tous leurs fruits. ■



Permettre à votre épargne de faire des petits c'est aussi ça GMF.

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



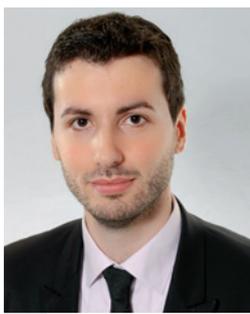
Rendez-vous sur www.gmf.fr
ou appelez le

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

* 3,05%, taux servi en 2013 : frais de gestion déduits et avant prélèvements sociaux pour tous les contrats d'assurance vie en euros GMF et les supports réguliers de Multéo et de Certigo. Les performances passées ne préjugent pas des performances futures.

GMF VIE - Société anonyme au capital de 186 966 736 euros entièrement versé - Entreprise régie par le Code des assurances - 315 814 806 R.C.S. Pontoise
Siège social : 1, rue Raoul Dautry - CS 40003 - 95122 Ermont Cedex.





Florian MAUGARD

Doctorant à l'Université Toulouse I Capitole, IRDEIC (CERFF)

LOLF et mesure de la performance : remarques sur la relation ambiguë entre objectifs et indicateurs

Le dispositif de mesure de la performance de la dépense publique de l'État fut élaboré sous le sceau d'une scientificité incarnée par l'opposition pragmatique entre objectifs et indicateurs. Une analyse détaillée des indicateurs de performance révèle pourtant un dépassement fréquent de leur fonction d'information par l'endossement du rôle normalement assigné aux objectifs, ce qui perturbe la logique générale du système de mesure.

Outre l'exigence aujourd'hui banalisée d'une résorption des déficits publics, l'amélioration de l'image de l'État face à un contribuable toujours plus soucieux du bon emploi de prélèvements fiscaux imposait la mise en place d'une batterie d'outils de mesure de la performance des politiques publiques et des dépenses afférentes. La scientificité et le pragmatisme qui présidèrent à l'élaboration du dispositif de mesure transparaissent encore dans une très esthétique « cascade »¹ de la performance. Construit en cohésion avec la nouvelle nomenclature budgétaire, le dispositif de mesure de la performance de la dépense publique est centré autour du programme et de son accessoire indissociable, le projet annuel de performance (PAP) : l'article 51-5° de la LOLF impose en effet l'annexion, à chaque programme du projet

de loi de finances, d'un document contenant « la présentation [...] des objectifs poursuivis, des résultats obtenus et attendus pour les années à venir, mesurés au moyen d'indicateurs précis dont le choix est justifié ». Rigueur scientifique oblige, ces PAP trouvent une réponse en les rapports annuels de performance (RAP), annexés au projet de loi de règlement, qui décrivent les résultats obtenus pour justifier les éventuels échecs. C'est dans ces deux documents, PAP et RAP, que figure pour chaque programme budgétaire une cascade de la performance incarnée par un triptyque stratégie – objectifs – indicateurs, souvent prolongé de sous-indicateurs et de cibles de résultats. La fonction de chacun de ces éléments ne fut que sommairement exposée par le guide méthodologique publié en 2004 par le ministère des Finances². Il faut dire que le courant de la

1. D. CATTEAU, *La LOLF et la modernisation de la gestion publique. La performance, fondement d'un droit public rénové*, Dalloz, 2007, p. 106.

2. Minefi, « La démarche de performance : stratégie, objectifs, indicateurs », guide méthodologique pour l'application de la LOLF, juin 2004.

cascade apparaît *a priori* évident : du sens global de la politique à mener par le programme, découlent des objectifs beaucoup plus précis dont la réalisation est mesurée par des indicateurs. Difficile de contester la logique cartésienne du système ; et d'ailleurs, les critiques formulées par la doctrine ou les instances autorisées³ concernent essentiellement l'intérêt même de la mesure (surtout lorsque celle-ci concerne des services régaliens⁴), le choix des objectifs et indicateurs, ou encore leur nombre excessif. Pourtant, une analyse d'ensemble des éléments de la cascade révèle la formation d'un remous dans le passage de l'objectif à l'indicateur, dont les fonctions respectives sont en réalité assez difficiles à distinguer. Il est vrai que l'écueil n'est pas propre à la sphère publique : les spécialistes de la gestion et du management de l'entreprise relèvent par exemple que « *le passage des objectifs aux indicateurs paraît être le problème le moins abordé dans la littérature traitant de la Balanced scorecard⁵(BSC). Le binôme Objectif/Indicateur est pourtant central à tel point qu'on a pu qualifier la faiblesse de l'étude de ce passage de "chaînon manquant" »⁶. Du reste, le Comité interministériel d'audit des programmes (CIAP) vérifie régulièrement la pertinence des indicateurs*

au regard des objectifs dont ils prétendent mesurer la réalisation. Toutefois, l'analyse du rôle qu'est censé jouer chacun des deux éléments fait défaut, peut-être parce qu'il paraît évident. Les objectifs expriment les priorités stratégiques, sont le but de la politique menée, et appellent de ce fait à une action ; les indicateurs, quant à eux, fournissent une information, susceptible d'être objectivement appréhendée. Par conséquent, et contrairement aux objectifs, ces indicateurs ne doivent pas être l'expression d'un choix politique. Pourtant, une étude de la présentation et du contenu du dispositif de mesure révèle une certaine porosité de la frontière entre objectifs et indicateurs. Il apparaît rapidement que l'indicateur joue à l'égard de l'objectif un autre rôle que celui de simple information : il l'interprète, le précise et le clarifie. Or, cet acte d'interprétation, parce qu'il est éminemment subjectif, fait de l'indicateur le fruit d'un choix tout aussi politique que celui de l'objectif (1), rendant illusoire toute velléité d'objectivité. Mais l'indicateur ne se contente pas d'interpréter l'objectif : il le supprime (2), ce qui, en plus d'inverser la logique du dispositif de mesure, présente le risque de dévoyer la démarche de performance.

3. Outre la Cour des comptes, intervient un « Comité interministériel d'audit des programmes » dont l'une des fonctions est précisément de veiller à la qualité des outils de mesure de la performance.

4. G. DESMOULIN, « La recherche de la performance des politiques publiques », *Actualité juridique Droit administratif*, 2013, p. 894.

5. Littéralement, le « Tableau de bord équilibré », outil de management systématisant la mesure des performances au moyen d'indicateurs.

6. L. BENZERAFA, L. GARCIN, P. GIBERT, J.-F. GUEUGNON, « Le management par objectifs met-il fin à l'ambiguïté dans la gestion publique ? », *Revue Politiques et Management Public*, Juillet-Septembre 2011, p. 356.

1 L'objectif interprété par l'indicateur

Loin de n'être qu'une information, les indicateurs interprètent l'objectif (A). C'est par conséquent sur eux que repose toute l'efficacité de la démarche de performance, ce qui est problématique dans la mesure où cette interprétation manque fréquemment de fiabilité (B).

A - Le constat de l'interprétation de l'objectif par l'indicateur

L'objectif, parce qu'il constitue la déclinaison du choix d'une politique publique, est naturellement sujet à changer en fonction de la sensibilité de la personne qui l'établit. Mais plus encore que sa formulation, c'est son interprétation qui est subjective : si *Rendre des décisions de qualité dans des délais raisonnables en matière pénale*, *Être une administration exemplaire* ou encore *Améliorer les conditions de détention* constituent autant de fins auxquelles il serait difficile de ne pas souscrire, il reste que les moyens pour y parvenir apparaissent extrêmement variés. Qu'est-ce qui fonde la « qualité » d'une décision

juridictionnelle en matière pénale ? La réponse dépendra d'un choix éminemment politique, révélé par les indicateurs. Ces derniers précisent l'objectif, le transforment d'un objectif « général » en objectif « mesurable » ou « utile » : « *il ne s'agit plus seulement de dire ce que l'on veut faire, mais dans quelle mesure et dans quel délai on veut le faire. Lorsque l'intention est "améliorer la sécurité routière", l'objectif utile peut être, par exemple, "réduire le nombre de tués et de blessés de x % dans l'année" »⁷. En précisant l'objectif, l'indicateur en pallie la subjectivité naturelle et en offre une interprétation d'autant plus nécessaire que les PAP regorgent d'objectifs trop généraux. L'on se demande, avant la lecture de ces indicateurs, ce que peut bien impliquer, par exemple, l'objectif *Assurer à la population une alimentation de bonne qualité*. L'agent qui en questionne le sens trouve sa réponse dans les indicateurs : pour l'exercice 2013, la réalisation de cet objectif était mesurée par des indicateurs *Taux d'élèves bénéficiant d'une action « un fruit pour la récré »* et *Qualité de l'alimentation en restauration collec-**

7. X. INGLEBERT, *Manager avec la LOLF*, 1^{ère} éd., Groupe Revue fiduciaire, Paris, 2005, p. 174.

tive. La « bonne qualité » de l'alimentation de tout un pays, à en croire le PAP, se jugeait donc à la qualité de l'alimentation collective et à la distribution de fruits dans les récréations. Si l'on peut contester la pertinence de ces indicateurs, c'est précisément parce que leur détermination par les responsables de programme s'inscrit dans la même démarche subjective que celle qui préside à l'élaboration des objectifs, alors même que les deux outils ont une vocation radicalement différente. Les exemples d'indicateurs derrière lesquels transparaissent de véritables choix politiques peuvent être multipliés à l'envi : l'objectif *Maintenir la qualité des décisions juridictionnelles* implique un faible taux d'annulation par les juridictions de l'ordre supérieur ; *Contribuer à la protection de l'enfance en danger* suppose l'augmentation des audits des établissements spécialisés ; et *Disposer d'un potentiel d'enseignants qualitativement adapté* implique l'amélioration de la qualité et de l'efficacité du remplacement des enseignants du premier degré. Cette subjectivité de l'indicateur semble inévitable, car « en amont même du choix des indicateurs, la discussion sur leur teneur est de nature à préciser le sens de l'action : le recours au chiffre illustre la pensée et la précise, même utilisé comme un moyen d'expression comme un autre »⁸. Seuls de rares indicateurs, reconnaissables à leur formulation lapidaire, semblent échapper à toute subjectivité dans leur choix : la réalisation de l'objectif *Améliorer la qualité de l'air* est mesurée par un indicateur... *Qualité de l'air*.

Si l'indicateur, lu isolément, ne renvoie qu'à une information, il appelle à une action dès lors qu'il lui est assigné une valeur à atteindre. Conjugué à sa cible, l'indicateur fait plus qu'interpréter l'objectif : il devient l'une de ses composantes, se mue en un véritable sous-objectif. À titre d'exemple, la réalisation de l'objectif *Optimiser le parc immobilier de l'État* est mesurée par deux indicateurs : la *Durée moyenne de vente d'un bien immobilier*, censée baisser à 12,4 mois en 2014 ; le *Nombre de m² de surface utile nette par poste de travail*, dont une baisse à 15m² est attendue à l'horizon 2015. Ce dispositif de mesure pourrait très bien être lu de manière suivante : « la réalisation de l'objectif qu'est l'optimisation du parc immobilier de l'État implique la réalisation de deux sous-objectifs : d'abord, abaisser à 12,4 mois la durée moyenne de vente d'un bien immobilier ; ensuite, réduire à 15 m² la surface utile nette par poste de travail ».

Signalons enfin que ce rôle d'interprétation joué par les indicateurs place le responsable de

programme dans une situation délicate. D'un côté, en tant qu'outils d'interprétation de l'objectif et de mesure de sa réalisation, les indicateurs devraient être multipliés : interpréter l'objectif le plus finement possible et informer au mieux sur sa réalisation implique en effet la maximisation du nombre des indicateurs. Analysant l'objectif *Défendre et représenter les intérêts de la France*, un haut fonctionnaire militait ainsi pour un accroissement du nombre de ses indicateurs : « l'objectif ne paraît guère contestable, mais qui pourrait imaginer un ou au maximum deux indicateurs rendant compte à eux seuls de sa réalisation ? »⁹. D'un autre côté, et parce que combinés à leur cible ils constituent de véritables sous-objectifs, les indicateurs doivent être limités en nombre pour ne pas disperser l'action publique. Dès 2006, la Commission des finances de l'Assemblée nationale fixait à 800 le nombre idéal d'indicateurs¹⁰, et justifiait la nécessité de cette baisse par un besoin de recentrage « sur les priorités stratégiques des missions et programmes »¹¹.

B - La fiabilité incertaine de l'interprétation de l'objectif par l'indicateur

Si l'on accepte que les indicateurs jouent, en plus du rôle d'information qui leur est dévolu, celui d'interprétation de l'objectif, encore faut-il s'assurer que cette interprétation ne soit pas erronée. Or, le fait que la même personne (le responsable de programme) soit chargée de l'élaboration des objectifs et des indicateurs n'empêche pas le CIAP et la Cour des comptes de déceler des indicateurs non pertinents au regard de l'objectif dont ils prétendent mesurer la réalisation. Il s'agit même de la critique la plus récurrente adressée au dispositif de mesure de la performance. Dans les premières années de mise en œuvre de la LOLF, les critiques de la Cour des comptes et du CIAP portaient non seulement sur le défaut de pertinence des indicateurs à l'égard de leur objectif, mais aussi sur leur nombre excessif, leur formulation souvent trop technique, leur renseignement absent, ou encore leur qualité d'indicateur d'activité plus que de performance. La plupart de ces défauts furent corrigés au fil des exercices budgétaires ; mais la critique de la non-pertinence demeure, et ce « décalage avec les priorités stratégiques des missions »¹², même s'il tend à s'amenuiser, reste de l'avis de la Cour des comptes une « faiblesse persistante »¹³ des indicateurs de performance.

Par ailleurs, à supposer qu'il soit conforme à l'objectif dont il prétend mesurer la réalisation,

8. J.-R. BRUNETIÈRE, « Les objectifs et indicateurs de la LOLF, quatre ans après... », *Revue française de l'administration publique*, 2010/3, n° 135, p. 494.

9. *Ibid.*, p. 483.

10. Le projet de loi de finances pour 2014 en compte encore plus d'un millier.

11. Assemblée nationale, rapport déposé en application de l'article 145 du Règlement par la commission des finances, de l'économie générale et du plan sur la mise en œuvre de la loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances, présenté par MM. Michel Bouvard, Didier Migaud, Charles de Courson et Jean-Pierre Brard, n° 3165, 15 juin 2006, p. 24.

12. Cour des comptes, « Résultats et gestion budgétaire de l'État. Exercice 2012 », mai 2013, p. 206.

13. *Ibid.* Le constat est le même dans le rapport sur les résultats et la gestion budgétaire de l'État pour l'exercice 2013, publié en mai 2014 : « Comme dans les précédents rapports, la Cour a relevé en 2013, des objectifs et des indicateurs des PAP et des RAP qui ne sont pas représentatifs des principales priorités et crédits des missions qu'ils doivent traduire » (p. 191).

l'indicateur est sujet à interprétation. Pourtant, le guide méthodologique pour l'application de la LOLF indique que l'indicateur mesure la réalisation de l'objectif « *le plus objectivement possible* »¹⁴. Cette exigence d'objectivité trouve d'ailleurs un relais juridique dans la LOLF elle-même, puisque son article 51-5° impose aux PAP d'indiquer « *les résultats obtenus et attendus pour les années à venir mesurés au moyen d'indicateurs précis dont le choix est justifié* ». Or, d'après le rapport le plus récent du CIAP, ce caractère « précis » exigé pour les indicateurs doit notamment engendrer leur objectivité, puisqu'il signifie qu'ils sont « *chiffrés et établis sur une base objective et audible* »¹⁵. Toutefois, force est de constater que nombre d'indicateurs, loin d'être objectifs, sont bien au contraire passibles de multiples interprétations. L'on doit certes concéder que la nécessité d'une interprétation résulte avant tout des conventions linguistiques.

Lorsque l'indicateur *Taux de retour à l'emploi de tous les publics* mesure la réalisation de l'objectif *Favoriser l'accès et le retour à l'emploi*, il se fonde sur une définition de l'« emploi »¹⁶ reposant sur une convention sociale évidemment arbitraire¹⁷. Cette forme de subjectivité est inévitable. En revanche, la subjectivité des indicateurs est plus critiquable lorsqu'ils désignent une information qui n'est pas immédiatement chiffrable. Il faut distinguer à cet égard deux types d'indicateurs. Certains, les plus fréquents, débutent par des substantifs tels que « *taux* », « *part* », « *nombre* », « *délai* », « *coût* », « *durée* », « *pourcentage* » ou « *ratio* », autant de termes qui renvoient à une information immédiatement chiffrable. Dans ce cas, l'éventuelle présence de sous-indicateurs ne vise

en général qu'à découper l'information pour la rendre plus lisible. Ainsi en est-il pour l'indicateur *Délai prévisible moyen de jugement* auquel sont greffés plusieurs sous-indicateurs, chacun correspondant à ce même délai dans chaque juridiction administrative. Ces sous-indicateurs découpent l'information fournie par l'indicateur principal, mais ne la réinterprètent pas. D'autres indicateurs, en revanche, renvoient à une information qui, pour devenir chiffrable, nécessite une interprétation préalable. Ils sont identifiables à leurs libellés,

“ **La cascade de la performance [...] reste avant tout une cascade de choix politiques.** ”

qui débutent par des substantifs tels que « *respect* », « *qualité* », « *efficacité* », « *accessibilité* », « *maintien* » ou encore « *promotion* ». À quoi renvoient tous ces termes ? Qu'est-ce que la *Promotion* de l'emploi artistique ? Le *Maintien* des liens familiaux des détenus ? La *Qualité* de service des réseaux de transports ? Pour ce dernier exemple, s'agit-il de leur confort, de leur respect des horaires, de leur accessibilité ? La réponse se trouve cette

fois dans les sous-indicateurs, qui évaluent la satisfaction des usagers des autoroutes à l'égard des services rendus sur ces voies¹⁸, les retards constatés sur le réseau ferroviaire, et le taux de disponibilité du réseau fluvial. C'est sans raccourci qu'il est possible d'affirmer qu'un réseau ferroviaire de qualité est, pour le responsable de ce programme, celui dont les trains arrivent à l'heure, indépendamment d'autres paramètres.

Les indicateurs et leurs sous-indicateurs expriment donc, comme le font les objectifs, les priorités stratégiques du programme ; et bien que la cascade de la performance se réclame d'une démarche scientifique, elle reste avant tout une cascade de choix politiques.

14. Minefi, « La démarche de performance : stratégie, objectifs, indicateurs », *op. cit.*, p. 26.

15. Comité interministériel d'audit des programmes, « Rapport d'activité - Huitième cycle d'audits (octobre 2010 - septembre 2011) », 2011, p. 56.

16. En l'occurrence, les précisions méthodologiques figurant sous l'indicateur se contentent d'une référence aux données (et donc à la définition) de Pôle emploi.

17. Voir en ce sens R. SALAIS, « La donnée n'est pas un donné. Pour une analyse critique de l'évaluation chiffrée de la performance », *Revue française administration publique*, n° 135, 2010, p. 503.

18. Sous-indicateur supprimé du projet annuel de performance pour 2014.

2 L'objectif supplanté par l'indicateur

Les analyses de la présentation et de la mise en œuvre du dispositif de mesure de la performance laissent entrevoir un phénomène qui n'est pas surprenant dès lors que l'on considère le couple indicateur-cible comme générateur d'un sous-objectif. Les indicateurs sont à certains égards énoncés comme des objectifs (A), et constituent le point central du dispositif de mesure de la performance, au point de risquer de focaliser sur eux l'attention des agents (B).

A - Des indicateurs énoncés comme des objectifs

Certains indicateurs ressemblent à de parfaits objectifs jusque dans leur structure grammaticale. S'il est un élément commun aux 506 objectifs qui composent le projet de loi de finances pour 2014, c'est leurs libellés. Tous débutent par un verbe qui, conjugué à l'infinitif, appelle à une action : parfois il faut « améliorer », d'autres fois il faut

« optimiser », parfois encore il faut « contribuer ». À l'inverse, les libellés des indicateurs débutent de façon presque systématique par un substantif, tel que « taux », « part », « qualité », « délai », etc. Toutefois, certains indicateurs débutent par un infinitif ; et, contrairement aux apparences, *Optimiser l'effort français en faveur du maintien de la paix* n'est pas un objectif, mais un indicateur de la réalisation de l'objectif *Promouvoir le multilatéralisme*. Cette étonnante confusion est encore accentuée par l'existence d'indicateurs dont le libellé était autrefois celui d'un objectif : *Améliorer l'accès aux soins* était, jusqu'en 2010, un objectif de performance du programme *Administration pénitentiaire*, avant de devenir ensuite un indicateur mesurant la réalisation de l'objectif *Améliorer les conditions de détention*. La confusion confine parfois à la fusion, lorsque le libellé de l'objectif et celui de l'indicateur sont identiques : la réalisation des objectifs *Lutter contre la pauvreté et réduire les inégalités* et *Préserver les biens publics mondiaux* est mesurée, respectivement, par les indicateurs... *Lutter contre la pauvreté et réduire les inégalités* et *Préserver les biens publics mondiaux*... Même s'il faut bien reconnaître que ces indicateurs conjugués à l'infinitif restent très limités en nombre (nous n'en avons compté que huit dans le projet de loi de finances pour 2014), la persistance d'une telle confusion malgré les audits réguliers de la Cour des comptes ou du CIAP est symptomatique de l'assignation à l'indicateur d'un rôle de sous-objectif, dépassant la simple information.

Par ailleurs, et cette fois-ci de façon beaucoup moins spécifique, les indicateurs ont hérité, à partir de l'exercice budgétaire 2008, d'une classification initialement conçue pour les objectifs et qui, par conséquent, ne sied absolument pas à une fonction de simple information. Jusqu'aux PAP de l'exercice 2007 inclus, les objectifs étaient distingués en trois catégories. Les objectifs d'efficacité socio-économique, qui visaient à améliorer l'environnement économique, social, écologique, sanitaire, culturel, etc. du citoyen, se reconnaissaient à l'apposition à leur libellé de la mention « *du point de vue du citoyen* ». Les objectifs de qualité de service, suivis de la mention « *du point de vue de l'utilisateur* », exprimaient la nécessité d'améliorer la qualité du service fourni aux usagers des services publics. Enfin, les objectifs d'efficacité de gestion, assignés « *du point de vue du contribuable* », visaient à améliorer la productivité financière des services. Cette classification tripartite était parfaitement justifiée. Les membres de la Commission des finances de l'Assemblée nationale furent en effet

très tôt convaincus que l'intérêt du contribuable pouvait contrarier celui de l'utilisateur ou du citoyen : « *les trois axes de performance [...] ne convergent pas toujours spontanément. Ils peuvent même entrer en contradiction : ainsi, la gestion d'une administration peut être très efficace, par exemple si elle délivre des prestations en nombre croissant à un coût abaissé, sans que la société en tire de réels bénéfices [...]. Il importe donc que le compte rendu de la performance fasse une place suffisante et équilibrée à chacun de ces critères* »¹⁹. Le but de cette classification était naturellement d'assigner à chaque programme des objectifs de chaque catégorie, afin que les crédits ouverts satisfissent autant le contribuable et l'utilisateur que le simple citoyen. Mais dès l'annonce des PAP 2008, l'objet de la classification changea : les objectifs furent « neutralisés », et seuls les indicateurs furent catégorisés. Aucune instruction ou circulaire ne prévint ce glissement qui, d'ailleurs, n'affecta quasiment pas le contenu des documents administratifs : les guides de lecture des projets annuels de performance 2008 et 2009 précisèrent simplement que « *les objectifs et les indicateurs sont de trois types* »²⁰. Pourtant, si l'on comprend sans peine la classification de l'objectif, l'on reste au contraire sceptique devant celle des indicateurs. Si l'on ne veut voir en l'indicateur qu'une information brute et objective, saisissable indépendamment de l'objectif dont elle mesure la réalisation, l'on comprend mal que l'on lui attribue la mission de satisfaire une catégorie particulière d'individus. L'on pourrait bien-sûr considérer que la catégorie des indicateurs révèle toujours celle de l'objectif ; et ainsi, l'objectif mesuré uniquement par des indicateurs de qualité de service serait lui-même un objectif de qualité de service. Que penser alors des très nombreux objectifs mesurés par des indicateurs de diverses catégories ? Et comment expliquer que des objectifs qualifiés avant 2008 d'objectifs d'efficacité socio-économique étaient mesurés par des indicateurs qui allaient, après 2008, être qualifiés d'indicateurs d'efficacité de gestion²¹ ? En réalité, cette catégorisation n'est explicable que si l'on défait les indicateurs de l'objectivité censée les caractériser, et que l'on admet leur participation à la détermination des priorités de l'action publique.

B - Le risque d'une focalisation sur les indicateurs

Affublé d'une cible de résultat et interprète de l'objectif dont il prétend mesurer la réalisation, l'indicateur a le profil parfait pour capitaliser l'attention d'agents²² qui, négligeant l'objectif

19. Assemblée nationale, rapport déposé en application de l'article 145 du Règlement par la commission des finances, de l'économie générale et du plan sur la mise en œuvre de la loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances, présenté par MM. Michel Bouvard, Didier Migaud, Charles de Courson et Jean-Pierre Brard, n° 1021, 10 juillet 2003, p. 44.

20. Guide de lecture des projets annuels de performance annexé au projet de loi de finances pour 2008, version de septembre 2007, p. 9.

21. C'est notamment le cas de l'objectif *Réduire les consommations à risque du programme Santé publique et prévention*. En 2007, cet objectif était qualifié d'objectif d'efficacité socio-économique. Sa réalisation était mesurée par plusieurs indicateurs, parmi lesquels *Taux de reconnaissance des campagnes de prévention*. L'année suivante, la classification de l'objectif disparut, mais l'indicateur précité hérita de la mention « *du point de vue du contribuable* ». Curieuse situation que révèle cette analyse rétrospective : la réalisation d'un objectif d'efficacité socio-économique était mesurée en 2007 par ce qui allait devenir, en 2008, un indicateur d'efficacité de gestion !

22. En tout cas dès lors que l'on admet que la « règle implicite », en matière de performance, est d'améliorer les résultats. Voir S. MAURY, « La LOLF est-elle un bon moyen d'évaluer les politiques publiques ? », *Actualité juridique Droit administratif*, 2008, p. 1369.

stratégique du programme, oublieraient jusqu'au sens de leur action. Ce risque anticipé par Michel Bouvier, inquiet dès 2003 des effets d'une motivation réduite « à un intérêt individuel faisant oublier toute autre dimension de la fonction occupée au sein de l'administration »²³, est précisé en 2010 par l'économiste Robert Salais qui, analysant la logique même du « *new public management* », explique que la connaissance par les agents des indicateurs et cibles de résultats « est une incitation directe à l'adoption d'un comportement rationnel de maximisation du score, tel que mesuré par les indicateurs. L'enjeu n'est plus d'améliorer réellement les situations [...] mais d'obtenir la performance quantitative souhaitée, quelle qu'en soit la méthode »²⁴.

Mais pourrait-on valablement reprocher aux agents de se focaliser sur les indicateurs ? Si ce dernier, combiné à sa cible, est effectivement une déclinaison de l'objectif principal dont il mesure la réalisation, quel mal y aurait-il à vouloir en assurer à tout prix la réussite ? La volonté d'assurer par tous les moyens la variation de l'indicateur vers la cible attendue contribuerait indéniablement à la réalisation de l'objectif stratégique. Loin d'être critiquable, la focalisation sur les indicateurs serait au moins légitime, voire souhaitable. Mais il faudrait pour cela que le dispositif de mesure de la performance soit exempt de tout reproche, et que l'indicateur soit un interprète fiable et complet de l'objectif. Or, ainsi que nous l'avons vu, la non pertinence des indicateurs au regard des objectifs dont ils prétendent mesurer la réalisation constitue justement la critique principale qu'adressent les instances autorisées au dispositif de mesure.

L'on pourrait également minimiser les conséquences d'une focalisation sur les indicateurs en invoquant l'absence persistante d'une budgétisation par la performance. La Cour des comptes le reproche année après année ; ainsi lit-on encore dans un rapport de 2014 que « *les résultats des indicateurs de performance des programmes ne sont pris en compte ni lors des arbitrages budgétaires ni dans les budgets triennaux [...] Les différents ministères [...] s'accordent donc désormais sur le fait que les indicateurs servent avant tout à mesurer, pour le citoyen, l'atteinte des objectifs d'une politique publique mais ne peuvent pas donner des indications sur les besoins budgétaires du programme* »²⁵. Toutefois, même si l'atteinte des cibles fixées par les indicateurs n'est toujours pas, de fait, prise en compte dans l'allocation des crédits²⁶, l'inscription récente de la mesure de la performance dans une démarche

contractuelle réaffirme une volonté de lier la décision budgétaire à la performance. La signature de « *contrats d'objectifs et de performance* » permet d'extraire cette dernière du champ du pur management pour la placer sous l'égide du droit, afin de profiter d'une culture juridique plus développée que la culture du résultat. D'après la Cour des comptes, cette contractualisation de la performance constitue une étape importante dans la densification du lien entre résultats et décision budgétaire²⁷.

Par ailleurs, les résultats de la mesure de la performance ont potentiellement un autre impact que le seul niveau des crédits alloués à une politique, impact largement susceptible d'engendrer une focalisation sur les indicateurs : le niveau de rémunération des agents publics. À cet égard, un décret de 2011 ouvre aux administrations de l'État la possibilité d'instaurer une prime d'intéressement à la performance collective des services²⁸ ; la circulaire qui en précise l'application relie les dispositifs mis en place dans chaque service aux projets annuels de performance, en indiquant que « *Les indicateurs et les valeurs cibles retenus comme support de l'intéressement collectif devront de préférence être choisis parmi ceux du volet de performance des documents budgétaires, ou en être une déclinaison* »²⁹.

L'on objectera qu'il ne s'agit là que de perspectives lointaines qui, de surcroît, préjugent négativement de l'attitude des agents. La focalisation sur les indicateurs est pourtant déjà une réalité, et elle crée un vice dans la logique même de la mesure de la performance : la Cour des comptes note en effet que les cibles qui ne sont pas atteintes une année sont frappées d'une étrange tendance à l'abaissement l'année suivante. Pire encore : les échecs répétés entraînent parfois la disparition même de l'indicateur³⁰. À la performance réelle de la politique menée, certains responsables de programme préféreraient ainsi la variation de l'indicateur dans la proportion espérée, quitte à réduire presque à néant les ambitions initialement affichées. Cette focalisation sur l'indicateur au détriment de l'action publique revient à privilégier une efficacité purement nominale. La performance semble ainsi évoluer en vase clos, puisque les résultats produisent finalement plus d'effets sur le dispositif de mesure lui-même que sur la décision budgétaire. « *La culture de la performance doit être distinguée du culte des indicateurs* »³¹ : près de dix ans plus tard, la recommandation de Jean Arthuis conserve toute sa pertinence. ■

23. M. BOUVIER, « La nouvelle gestion publique, condition de la nouvelle gouvernance », *Revue française de finances publiques*, n° 82, juin 2003, p. 5.

24. R. SALAIS, « La donnée n'est pas un donné. Pour une analyse critique de l'évaluation chiffrée de la performance » *art. cit.*, p. 505. Voir aussi, pour des avis similaires, A. NEELY, M. BOURNE, « Why measurement initiatives fail », in *Measuring Business Excellence*, Volume 4, 2000, pp. 3 s.; Y. EMERY, D. GIAUQUE, *Paradoxes de la gestion publique*, l'Harmattan, 2005, spéc. pp. 154 s.

25. Cour des comptes, « Résultats et gestion budgétaire de l'État. Exercice 2013 », mai 2014, p. 193.

26. Le serait-elle, d'ailleurs, que l'on ne saurait que difficilement déterminer l'impact que devraient avoir les résultats de performance : si les objectifs ne sont pas remplis, faudrait-il encourager leur réussite en maintenant ou en augmentant les crédits, ou faudrait-il les baisser pour sanctionner les responsables de programme ? Culture des moyens oblige, les deux solutions seraient porteuses d'excès : la première inviterait à négliger la performance, la seconde à se focaliser sur les indicateurs.

27. Cour des comptes, « Résultats et gestion budgétaire de l'État. Exercice 2013 », mai 2014, pp. 193 s.

28. Décret n° 2011-1038 du 29 août 2011 instituant une prime d'intéressement à la performance collective des services dans les administrations de l'État.

29. Circulaire du 29 août 2011 relative à la mise en place d'une prime d'intéressement à la performance collective des services publics dans les administrations de l'État et ses établissements publics, JORF du 1^{er} septembre 2011.

30. Cour des comptes, « Résultats et gestion budgétaire de l'État. Exercice 2012 », mai 2013, p. 206.

31. Sénat, rapport d'information fait au nom de la commission des Finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation sur les objectifs et les indicateurs de performance de la LOLF, présenté par M. Jean Arthuis, n° 220, 2 mars 2005.



Christian CARCAGNO

Conseiller référendaire à la Cour des comptes
Secrétaire général de la Cour de discipline budgétaire et financière

Regard sur l'activité et les décisions de la Cour de discipline budgétaire et financière depuis 2009

La CDBF, juridiction administrative spécialisée du droit public financier, a connu ces cinq dernières années une activité supérieure à celle des années précédentes. La CDBF a eu à statuer sur un champ diversifié d'organismes incluant, par exemple, des sociétés d'économie mixte ou des associations agréées pour collecter la participation des employeurs à l'effort de construction. Saisie le plus souvent d'infractions aux règles d'exécution des dépenses, elle a conforté et enrichi sa jurisprudence dans ce domaine, en particulier dans le champ de la commande publique et dans celui des dépenses de personnel. Les sanctions, ni pénales ni disciplinaires, qu'elle inflige tiennent grand compte des circonstances de l'affaire. Dans le domaine hospitalier, par exemple, la CDBF a su adopter une approche pragmatique qui l'a conduite à accorder des circonstances absolutoires de responsabilité. Saisie de demandes en nullité de certaines procédures, elle les a rejetées après les avoir soigneusement examinées, à l'exception très récemment d'une question prioritaire de constitutionnalité qu'elle a décidé de transmettre au Conseil d'État.

Depuis le 1^{er} janvier 2009, la Cour de discipline budgétaire et financière (CDBF) a rendu 29 arrêts, soit six arrêts en moyenne par an. Cette activité, en apparence modeste, ne doit pas masquer le fait que le ministère public près la CDBF reçoit en moyenne 13 déférés par an, que le nombre

d'affaires en cours est de 36 et que les rapporteurs près la CDBF et le greffe procèdent à 60 auditions de personnes mises en cause et de témoins en moyenne par an.

Tous les rapports annuels et les arrêts cités sont consultables sur le site [www.ccomptes.fr / institutions associees/CDBF](http://www.ccomptes.fr/institutions_associees/CDBF)

1 Les organismes et les personnes concernés

Si l'on exclut deux arrêts rendus sur des demandes relatives à la procédure, la CDBF a rendu pendant la période considérée (janvier 2009-juillet 2014) 27 arrêts sur le fond.

Les organismes en cause sont de nature différente, aucune catégorie n'occupant une place majoritaire.

L'affirmation selon laquelle les directeurs d'hôpitaux seraient les gestionnaires publics le plus fréquemment renvoyés devant la CDBF doit être relativisée

Les établissements publics nationaux et les centres hospitaliers sont les organismes le plus souvent impliqués mais dans des proportions limitées (cinq occurrences pour chaque catégorie, soit 18% du total). Les ministères, les établissements publics locaux d'enseignement (EPL) et les organismes consulaires (chambres de commerce et d'industrie, chambres d'agriculture) viennent ensuite, avec trois occurrences soit 11%. Les sociétés d'économie mixte (SEM) et les associations agréées pour collecter des participations

des employeurs ont donné lieu, pour chaque catégorie, à deux arrêts.

Les maisons de retraite n'ont été concernées qu'à une reprise, tout comme les communes, ce qui pour ces dernières n'est pas étonnant compte tenu du champ de compétence de la CDBF qui exclut, sauf exceptions, les ordonnateurs élus et donc les maires¹. Au cas d'espèce, il s'agissait dans la commune, de faits relevant d'une régie d'avances et de régisseurs.

Le champ de compétence de la CDBF qui se limite aux personnes physiques, va au-delà des seuls gestionnaires publics puisque peuvent être aussi concernées les autorités de tutelle et de contrôle dont les comptables publics. Dans sept affaires, soit dans un quart des cas, des personnes exerçant des fonctions de contrôle ont été renvoyées devant la CDBF. Elles ont parfois été relaxées mais des comptables publics ont été condamnés dans deux affaires, soit pour manquement à leurs obligations de surveillance de régies², soit pour avoir signé des mandats et autres contrats sans y être habilités³.

1. Code des juridictions financières - CJF -, art. L. 312-1-II e.
2. 10 déc. 2010, commune de Bandoi.
3. 4 avril 2011, lycées de Vauvenargues.

2 La procédure, les demandes en nullité

La question de la légalité du cumul des sanctions mérite d'être « revisitée » par le juge constitutionnel

La CDBF a eu à se prononcer à plusieurs reprises sur des demandes en nullité fondées sur le non-respect du principe d'impartialité des juridictions et des droits de la défense. Dans une affaire, ces moyens étaient multiples. Ils portaient sur la non information des personnes renvoyées quant au déféré initial de la Cour des comptes, sur l'évolution des griefs entre le réquisitoire du procureur général près la Cour des comptes exerçant le ministère public devant la CDBF et sa décision de renvoi, sur la partialité du ministère public, sur le fait que le délai de production du mémoire en défense avait été plus court que celui de la production de la décision de renvoi⁴.

Dans une autre affaire, étaient visés le fait que la CDBF est intimement liée à la Cour des comptes, que la décision de renvoi du ministère public présentait des similitudes avec le déféré de la Cour des comptes, que les rapports relatifs au contrôle effectué par la 4^e chambre de la Cour des

comptes avant le déféré n'avaient pas été transmis aux personnes renvoyées⁵.

Dans une troisième affaire, était visé le fait que la décision de renvoi était prise par le ministère public, ce qui aurait porté atteinte au droit à un procès équitable. S'ajoutait une demande de récusation des membres de la Cour des comptes siégeant à la CDBF en tant qu'ils auraient pu participer à l'approbation des rapports publics de la Cour des comptes⁶.

Ces moyens ont été soigneusement examinés par la CDBF et rejetés. Dans la première affaire mentionnée, un recours en révision a été rejeté par la CDBF, ainsi qu'un pourvoi en cassation devant le Conseil d'État⁷. Dans cette même affaire, la CDBF a considéré que certaines mentions portées au mémoire d'une personne renvoyée présentaient un caractère outrageant et diffamatoire. Elle a alors fait appel aux dispositions de l'article 41 de la loi du 29 juillet 1881 qui permettent aux tribunaux, dans les causes dont ils sont saisis, de prononcer la suppression des écrits injurieux, outrageants ou diffamatoires et a supprimé certains passages de ce mémoire.

4. 17 juin 2011, Institut géographique national - IGN -.
5. 23 avril 2012, Conseil économique et social - CES -.
6. 17 juin 2014, Société de valorisation foncière et immobilière - SOVAFIM -.
7. CE, 17 juillet 2013, IGN, n° 351-985.

8. 22 mai 2014, Consortium de réalisation - CDR - et Établissement public de financement et de restructuration - EPFR -.

9. Deuxième section, Aff. Grande Stevens et autres contre Italie, 4 mars 2014.

En revanche, récemment, la CDBF, saisie d'un ensemble de trois questions prioritaires de constitutionnalité (QPC) a décidé de le transmettre au Conseil d'État considérant que les moyens soulevés par les demandeurs « *posent des questions qui ne peuvent être regardées comme dépourvues de caractère sérieux* »⁸. Au cœur de ces QPC figure la légalité du cumul des sanctions.

À ce jour, en vertu du premier alinéa de l'article L. 314-18 du CJF « *les poursuites devant la CDBF ne font pas obstacle à l'exercice de l'action pénale et de l'action disciplinaire* », la jurisprudence de la CDBF est claire : des faits identiques déjà sanctionnés par le juge pénal ou par les instances disciplinaires mais fondés sur des infra-

ctions différentes peuvent faire l'objet de poursuites devant la CDBF dès lors que le principe de proportionnalité des peines est respecté.

Cette position n'a, jusqu'à ce jour, été contredite ni par le juge de cassation ni par le juge constitutionnel. Toutefois, un arrêt récent de la Cour européenne des droits de l'homme⁹ a donné tort à l'Italie dans une affaire de cumul d'une sanction pénale et d'une amende infligée par une autorité centrale de contrôle bancaire. Cette décision justifie que la question de la légalité du cumul des sanctions soit « *revisitée* » par le Conseil constitutionnel, pour reprendre la formulation utilisée par le rapporteur public au Conseil d'État, Xavier de Lesquen.

3 Les faits et les infractions

Pendant la période examinée, la CDBF a eu à se prononcer sur 52 ensembles de faits, certaines affaires se limitant à un seul ensemble, d'autres en présentant plusieurs. L'ampleur des affaires est de niveau très variable. Certaines affaires peuvent porter sur des faits très ciblés, d'autres peuvent mettre en cause des situations très largement dégradées.

Parmi les six catégories d'infractions répertoriées en droit public financier¹⁰, celle relative au non-respect des règles de protection des finances publiques, correspondant à l'article L. 313-4 du CJF confirme qu'elle est bien l'infraction générale de ce droit. Elle est en effet présente dans 44 affaires.

L'octroi d'un avantage injustifié à autrui¹¹ est examiné dans 16 affaires, le plus souvent en lien et en complément de l'infraction précédente, même si une sanction fondée sur l'article L. 313-6 ne doit pas être obligatoirement associée à une sanction fondée sur l'article L. 313-4.

Les infractions relatives à l'engagement d'une dépense sans y être habilité¹² apparaissent à sept reprises, souvent en lien avec une infraction du L. 313-4. En revanche, les autres infractions relevant du non-respect des règles de protection des finances publiques sont très rarement examinées : l'imputation irrégulière d'une dépense pour dissimuler un dépassement de crédits¹³ n'apparaît qu'à deux reprises et le non-respect des règles en matière de contrôle financier¹⁴ n'est sanctionné qu'une seule fois. L'omission de déclaration fiscale¹⁵ n'est jamais traitée.

Enfin la faute de gestion entraînant un préjudice grave pour une entreprise publique¹⁶ n'a pas été soulevée depuis 2009 et ne l'a jamais été depuis son institution par le législateur en 1995¹⁷.

1. S'agissant de l'article L. 313-4, infractions aux règles d'exécution des recettes et des dépenses et de gestion de biens

Trois grands types d'infractions se dégagent : les infractions d'ordre budgétaire et comptable, les infractions aux règles de la commande publique et celles qui concernent des versements irréguliers de dépenses de personnel

S'agissant des infractions aux règles budgétaires et comptables, les irrégularités dont la CDBF a eu à connaître concernent le plus souvent des carences dans la certification du service fait, l'absence de sincérité des budgets, des dépassements de crédits autorisés, l'absence de comptabilité d'engagements, l'absence de comptabilité de stocks et des dépenses payées avant ordonnancement.

Ont aussi été sanctionnés des défauts d'organisation et de suivi des coûts d'un projet d'informatisation et de graves manquements dans le fonctionnement d'une régie d'avances accompagnés du non-respect des obligations de surveillance de cette régie. S'agissant des recettes, des carences dans la prise en charge des titres de recettes par un comptable ont été sanctionnées¹⁸.

Dans une intéressante affaire de dérive financière¹⁹, la CDBF a considéré que l'abandon de suivi budgétaire, masquant la dégradation financière de l'établissement et à l'origine de graves déficits budgétaires, témoignait d'un défaut

10. Cf. Nicolas GROPER, *Responsabilité des gestionnaires publics devant le juge financier*, Dalloz référence, 2010/2011, p. 167.

11. art. L. 313-6 du CJF.

12. art. L. 313-3 du CJF.

13. art. L. 313-2.

14. art. L. 313-1.

15. art. L. 313-5.

16. art. L. 313-7-1.

17. Loi n° 95-1251 du 28 novembre 1995 relative à l'action de l'État dans les plans de redressement du Crédit Lyonnais et du comptoir des entrepreneurs.

18. 4 avril 2011, lycées de Vauvenargues.

19. 9 décembre 2011, Groupe hospitalier Sud Réunion.

général de surveillance et d'une méconnaissance des obligations de bonne gestion auxquelles est astreint tout gestionnaire public.

Plus spécifiquement, la méconnaissance des règles de la commande publique est très souvent examinée et sanctionnée. Il en va ainsi le plus souvent du recours irrégulier à la procédure de marché négocié, notamment en matière de maîtrise d'œuvre, du non-respect des règles de publicité et de mise en concurrence, de non-formalisation des commandes dans un contrat écrit.

Suivant la jurisprudence administrative relative aux contrats de prestations de services visant à diminuer des dépenses (« *cost killing* »), la CDBF a jugé que la passation de ce type de contrat aurait dû respecter les prescriptions du code des marchés publics en particulier de publicité et de mise en concurrence préalables²⁰.

De façon plus nouvelle, la CDBF a eu à se prononcer sur la qualité de **pouvoir adjudicateur** de certains organismes, comme dans l'affaire SOVAFIM²¹. Cette société anonyme dont l'État est actionnaire unique, a eu recours à des prestataires de services, pour des montants élevés, sans publicité ni mise en concurrence préalable, arguant du fait qu'elle n'était pas un pouvoir adjudicateur. La CDBF, après une analyse précise des circonstances de création de cette société et des conditions dans lesquelles elle exerçait son activité, a considéré, au contraire, qu'elle devait être regardée comme un pouvoir adjudicateur, au sens de l'ordonnance du 6 juin 2005 et qu'elle aurait dû respecter les règles prescrites par cette ordonnance pour la passation de ses marchés.

La gestion et les dépenses de personnel sont également très souvent examinées. La CDBF a ainsi eu à connaître à plusieurs reprises de versements irréguliers d'indemnités de licenciement, parfois sous forme de transactions, de primes et des indemnités dépourvues de fondements juridiques ou contraires au statut du personnel.

Ont été sanctionnées des rémunérations de praticiens contractuels sous forme de gardes et astreintes réglées sans avoir été faites, des versements de rémunération à des agents extérieurs à un établissement en l'absence de contrat régulier, des mises à disposition irrégulières de personnels auprès de services ou d'organismes publics.

L'octroi de subventions fictives à un organisme tiers ayant permis le recrutement irrégulier et la mise à disposition de chargés de mission auprès d'un ministère a été sanctionné²².

2. Infraction de l'article L. 313-6, avantage injustifié accordé à autrui

La CDBF se montre exigeante pour affirmer que cette infraction est constituée

Cette infraction a trois composantes. Aux termes de l'article L. 313-6, est en effet susceptible d'être sanctionnée la personne renvoyée qui en méconnaissance de ses obligations (a) aura procuré à autrui un avantage injustifié (b) entraînant un préjudice pour le Trésor ou l'organisme intéressé (c).

Si en théorie cette infraction est autonome par rapport à celle de l'article L. 313-4, dans la pratique, elle vient le plus souvent la compléter. La première des trois composantes de cette infraction (la méconnaissance de ses obligations) s'appuie en effet généralement sur une infraction aux règles d'exécution des dépenses voire plus rarement des recettes.

Ainsi, toutes les sanctions prononcées par la CDBF depuis 2009 au titre de l'article L. 313-6 ont été couplées à des infractions de l'article L. 313-4.

La réciproque n'est pas vraie. En premier lieu parce que toutes les infractions aux règles d'exécution des dépenses et des recettes n'ont pas pour conséquence obligée de procurer à autrui un avantage injustifié qui plus est, ayant causé un préjudice pour le Trésor ou l'organisme concerné. En second lieu parce que la mise en évidence de l'octroi à autrui de l'avantage injustifié et du préjudice subi est parfois difficile à établir. La CDBF a d'ailleurs été conduite à plusieurs reprises à considérer que l'infraction de l'article L. 313-6 ne pouvait être caractérisée, faute de mise en évidence claire d'un préjudice.

Dans les cas où elle y est parvenue, une typologie des faits ayant donné lieu à sanction peut être dégagée. Sont concernés : le paiement de primes et d'indemnités dépourvues de fondements juridiques ou contraires au statut du personnel, le versement irrégulier d'indemnités de licenciement (y compris sous forme de transactions), la passation de conventions irrégulières conclues à l'occasion de rupture de lien de travail entre l'organisme et les agents, des absences de service fait de certains agents, la mise à disposition irrégulière d'une personne à un tiers non autorisé, l'attribution irrégulière de subventions à une organisation syndicale, l'émission tardive de titres de recettes et l'absence de facturation de certaines prestations, des dépenses exposées au profit personnel du vice-président d'un organisme.

20. 11 octobre 2013, maison de retraite intercommunale de Champcevais.

21. Société de valorisation foncière et immobilière, 17 juin 2014.

22. 21 mars 2013, Secrétariat d'État chargé des sports.

3. Article L. 313-3, engagement d'une dépense par une personne non habilitée

Une infraction plus souvent sanctionnée dans la période récente

Cet article vise la personne qui aura engagé des dépenses sans en avoir le pouvoir ou sans en avoir reçu délégation à cet effet.

La CDBF qui, par le passé, a peu sanctionné cette irrégularité, l'a utilisée plus souvent au cours de la période récente. Parmi les faits en cause, peuvent être signalés la signature de contrats, de commandes d'études passées et payées par des personnes qui n'avaient pas reçu délégation de signature, des irrégularités dans la passation et l'exécution de marchés publics, des remboursements de frais de mission versés par une personne non habilitée, des irrégularités dans la gestion des contrats d'une régie publicitaire, des avances sur indemnités de formation qu'un comptable s'est consenti à lui-même.

Le défaut de soumission au vote du conseil d'administration d'un hôpital de conventions relatives à du matériel médical a aussi été sanctionné²³.

Les infractions de l'article L. 313-3 sont souvent couplées avec celles de l'article L. 313-4 et, plus rarement, de l'article L. 313-6.

4. Les autres infractions

Dans la « panoplie » dont dispose la CDBF, les autres infractions sont très peu utilisées

L'infraction de l'article L. 313-2 (l'imputation irrégulière d'une dépense tendant à dissimuler un dépassement de crédit) n'a été examinée qu'à deux reprises pour des faits relatifs à des paiements à un prestataire de services sur des crédits de personnel et au recours irrégulier à un établissement public externe pour financer des chèques emploi service universels destinés à des agents de l'administration.

L'infraction de l'article L. 313-1 (le non-respect des règles du contrôle financier) n'a été sanctionnée qu'à une seule reprise pour des faits relatifs à des conventions de partenariat passées sans avoir été soumises à ce contrôle.

Les autres infractions du chapitre 3 du CJF n'ont pas été sanctionnées, notamment celle de l'article L. 313-5 (omission de déclarations fiscales) et celle de l'article L. 313-7-1 (agissements ayant causé un préjudice grave à une entreprise publique).

Les infractions concernant l'inexécution des décisions de justice²⁴ ne donnent pas lieu à sanction ni même à renvoi devant la Cour, les saisines étant réglées par le ministère public qui obtient les régularisations nécessaires sous la menace d'un déferé à la CDBF²⁵.

4 Les circonstances retenues par le juge et les sanctions

1. Les sanctions

Le niveau des amendes s'établit entre 150 et 20 000 euros

Les sanctions de la CDBF sont, en premier lieu, des amendes dont les planchers et plafonds varient en fonction de la nature des infractions commises. Pour la plupart des infractions, le niveau des amendes ne peut être inférieur à 150 euros et supérieur au montant du traitement ou salaire annuel alloué à la personne condamnée à la date à laquelle les faits ont été commis²⁶. Lorsque la personne condamnée aura procuré à autrui un avantage injustifié²⁷, les montants planchers et plafonds sont doublés.

La publication de l'arrêt de la CDBF au Journal officiel de la République française est une sanction complémentaire que la Cour peut, si elle le souhaite, décider. La publication peut être

intégrale ou partielle et anonymisée. Dans la pratique, depuis 2009, la CDBF a fait publier quasiment tous les arrêts de condamnation de façon complète donc nominative. Ainsi, lorsque l'amende décidée est de faible montant, la publication de l'arrêt au Journal officiel, sanction complémentaire, peut se révéler pour la personne condamnée tout aussi préjudiciable que la sanction principale.

Le niveau des amendes infligées dans les 27 affaires jugées au fond depuis 2009 s'est établi entre 150 et 20 000 euros. Dans la moitié des affaires le montant des amendes a été égal ou supérieur à 1000 euros et dans trois affaires, égal ou supérieur à 5 000 euros.

La CDBF décide souverainement, dans le cadre des planchers et des plafonds prévus par la loi, du montant de l'amende à infliger, en fonction de la gravité des faits et en modulant au sein de

23. 17 juin 2013, centre hospitalier intercommunal de La Lauter à Wissembourg.

24. art. L. 313-7 et L. 313-12.

25. (15 saisines en moyenne par an.)

26. art. L. 313-1 et suiv. du CJF.

27. art. L. 313-6.

chaque affaire selon les responsabilités respectives des différentes personnes condamnées.

2. Les circonstances retenues par le juge

La Cour accorde une attention particulière à l'examen des circonstances de chaque affaire, avant de décider des sanctions.

a. Les circonstances aggravantes

La Cour accorde une attention particulière à la question du bénéficiaire personnel

Sa sanction la plus lourde depuis 2009 a été infligée dans une affaire qui a donné lieu à des enrichissements personnels, en particulier dans l'attribution de marchés publics, par ailleurs sanctionnés par le juge pénal²⁸.

Sont aussi considérées comme des circonstances aggravantes : le nombre et la répétition des irrégularités, des dépenses faites après réquisition du comptable public, le fait d'avoir été informé des irrégularités et de n'avoir pas tenu compte des alertes données, notamment par plusieurs rapports d'audits ou d'inspections, l'inactivité malgré une grande ancienneté dans le poste occupé.

b. Les circonstances atténuantes

Au titre des circonstances atténuantes, la Cour prend en considération plusieurs types de facteurs :

Des facteurs liés au manque d'appui du gestionnaire, à la très grande ancienneté des irrégularités, à des difficultés de fonctionnement entraînées par le départ de plusieurs fonctionnaires expérimentés, au manque d'information donnée par l'adjoint en charge directe du secteur ;

Des facteurs tenant à la difficulté d'application de certains statuts, au contexte particulier du paiement des spectacles et des artistes, aux difficultés afférentes à la gestion des voyages pédagogiques ;

La prise en compte d'un contexte tendu lié à des conflits sociaux, d'un climat social peu propice à la remise en cause d'un système ancien de rémunérations irrégulières, aux fortes dissensions entre cabinets ministériels ;

Enfin, des éléments positifs tels que le fonctionnement correct du dispositif de contrôle interne comme détecteur et révélateur d'irrégularités ou la réactivité dans la mise en œuvre des démarches de régularisation.

c. Les circonstances absolutoires

Dans certains cas, des circonstances absolutoires conduisent à la relaxe

Dans une affaire concernant des gardes et astreintes réglées à des praticiens sans avoir été

réellement effectuées²⁹, la CDBF a estimé que dans les circonstances de l'espèce, le directeur de l'établissement ne s'était résigné à s'engager dans la voie gravement irrégulière de l'indemnisation des gardes et astreintes fictives qu'après avoir épuisé les autres moyens de recrutement à sa disposition, qu'il n'a pas renoncé à poursuivre parallèlement ses efforts de recrutement de praticiens hospitaliers titulaires permanents par la voie statutaire, que le dispositif gravement irrégulier s'est limité aux spécialités déficitaires et qu'il a été porté à la connaissance de l'autorité de tutelle et mis en œuvre en toute transparence à l'égard du conseil d'administration et de l'autorité de tutelle.

Par le passé, la CDBF était allée aussi loin dans cette voie en considérant qu'il n'était pas démontré que la rémunération de médecins remplaçants pouvait être résolue dans le respect des textes réglementaires³⁰.

Dans une autre affaire³¹, la Cour a considéré que la personne renvoyée avait effectivement recherché des solutions de financement régulières ; que c'est seulement à défaut de recevoir l'aval de sa hiérarchie qu'elle a irrégulièrement sollicité un institut de l'État, que l'administrateur de cet institut ne s'est pas opposé à cette demande et que les pratiques irrégulières n'ont causé aucun préjudice au budget de l'État.

Le fait d'avoir alerté le supérieur hiérarchique, d'avoir été placé sous l'étroite subordination à des ordres directs ou d'avoir exercé des fonctions de très courte durée peuvent aussi constituer des circonstances absolutoires.

Enfin, la CDBF a fait une application relativement souple de l'article L. 313-9 du CJF relatif à l'exonération de sanctions dont peuvent bénéficier les personnes renvoyées qui auront excipé un ordre écrit de leur supérieur hiérarchique, en acceptant de prendre en considération une attestation produite *a posteriori*³².



Ce rapide aperçu de l'activité et des décisions de la CDBF depuis 2009 montre que cette juridiction, garante du droit public financier, sait adopter différentes approches.

Elle peut prendre des décisions expertes sur des questions complexes telles que, par exemple, la qualification de pouvoir adjudicateur, elle peut se montrer intransigeante dans la condamnation de certaines dérives mais elle sait aussi prendre en considération les très fortes contraintes que subissent parfois certains gestionnaires publics, en particulier dans le domaine hospitalier. ■

28. 15 juillet 2013, Office des postes et télécommunications de la Polynésie française.

29. 16 avril 2009, centre hospitalier de Fougères.

30. 1^{er} juillet 1991, centre hospitalier de Lorient, cité par Christian Descheemaeker, Jurisclasseur administratif, fasc. 1270.

31. 22 juin 2012, action sociale des armées.

32. 13 juillet 2011, rectorat de l'académie de Paris.



Éric BARBIER

Sous-directeur du conseil fiscal, financier et économique (CL2)

Direction générale des finances publiques - Service des collectivités locales

Le réseau de la DGFIP et les aides aux entreprises

L'action des services de la Direction générale des finances publiques (DGFIP) en matière d'expertise et d'action économiques et financières s'exerce dans les trois principaux domaines suivants : l'accompagnement des entreprises en difficulté et des particuliers

surendettés, les prestations des Missions d'Expertise Économique et Financière (MEEF), l'assistance au préfet dans le domaine économique et financier avec notamment l'assistance à la tutelle des organismes consulaires, le conseil en matière de sécurité économique et la formu-

lation d'avis en matière d'aides publiques aux entreprises.

Le présent article dresse le bilan de l'activité 2013 du réseau de la DGFIP en matière d'aide aux entreprises en difficulté et en matière d'avis sur les aides publiques avant d'en rappeler le cadre juridique.

1 Le bilan d'activité 2013 du réseau de la DGFIP en matière d'aide aux entreprises

A. La prévention et le traitement des difficultés des entreprises s'effectue dans un contexte économique qui demeure difficile

En 2013, près de 56 000¹ procédures collectives² ont été ouvertes par les tribunaux de commerce, soit une augmentation de 2,6% par rapport à 2012.

Le nombre de redressement et de liquidation judiciaires a diminué respectivement de 1,3% et de 9,8% par rapport à 2012. L'évolution du nombre global de défaillances s'explique par une augmentation du nombre de sauvegardes (qui ne représentent que 2% du nombre total de pro-

cédure collective), de liquidations judiciaires simplifiées et de jugements d'ouverture sur résolution de plan.

Après une légère amélioration en 2011, on constate donc une recrudescence du nombre de défaillances d'entreprises, dont les chiffres atteignent un niveau proche de 2009, au plus fort de la crise économique. Les secteurs d'activité les plus touchés par cette augmentation sont l'hébergement et la restauration (+ 7,2%

par rapport à 2012) et les activités immobilières (+ 6,8%³).

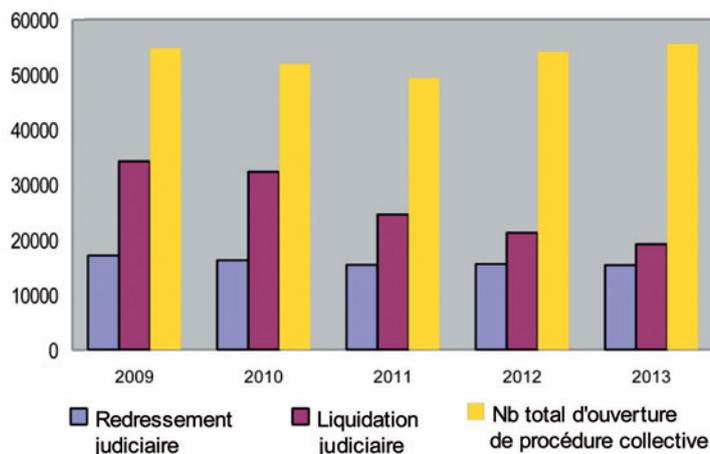
Dans ce contexte économique difficile, les services économiques des Directions régionales et départementales des finances publiques (DRFiP/DDFiP) ont assuré la vice-présidence et le secrétariat des comités départementaux d'examen des problèmes de financement des entreprises (CODEFI), la présidence et le secrétariat des commissions départementales des chefs des

1. Cf. site internet de l'observatoire statistique du Conseil national des greffiers des Tribunaux de commerce : www.cngtc.fr

2. Tous jugements confondus : sauvegarde, redressement judiciaire, liquidation judiciaire, liquidation judiciaire simplifiée, jugement d'ouverture sur résolution de plan.

3. Cf. site internet de la Banque de France : <https://www.banque-france.fr/economie-et-statistiques/stats-info/detail/defaillances-dentreprises.html>

Jugements d'ouverture de procédures collectives



services financiers et des représentants des organismes de recouvrement des cotisations de Sécurité sociale et de l'assurance-chômage (CCSF), le secrétariat des commissions départementales de financement de l'économie (CDFE) et les cellules opérationnelles de suivi (COS).

Ces différentes instances ont évoqué plus de **8 100 dossiers** (contre 7 900 en 2012) qui représentent un enjeu de près de **250 000 emplois** (contre 295 000 emplois en 2012 et 186 000 en 2011⁴).

Les DR/DDFiP participent également aux cellules « veille et alerte

précoce », animées par le commissaire au redressement productif (CRP), qui se réunissent tous les 15 jours.

Par rapport à l'année 2012, les CODEFI et les CCSF ont reçu respectivement 69% et 13% de dossiers supplémentaires en 2013.

Les comités dits « de crise » (COS et CDFE), même s'il est constaté une baisse d'activité en termes de nombre de dossiers examinés et de réunions tenues par rapport à l'année 2012, ont instruit des dossiers afférents à des entreprises aussi importantes en termes d'emplois.

L'activité des CCSF demeure soutenue

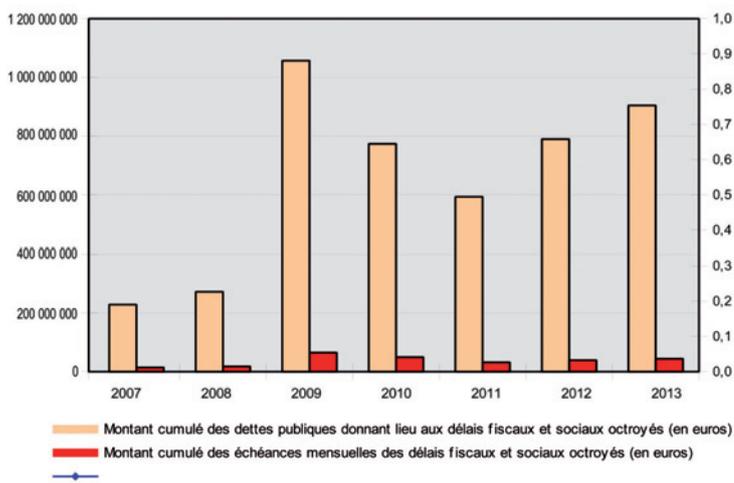
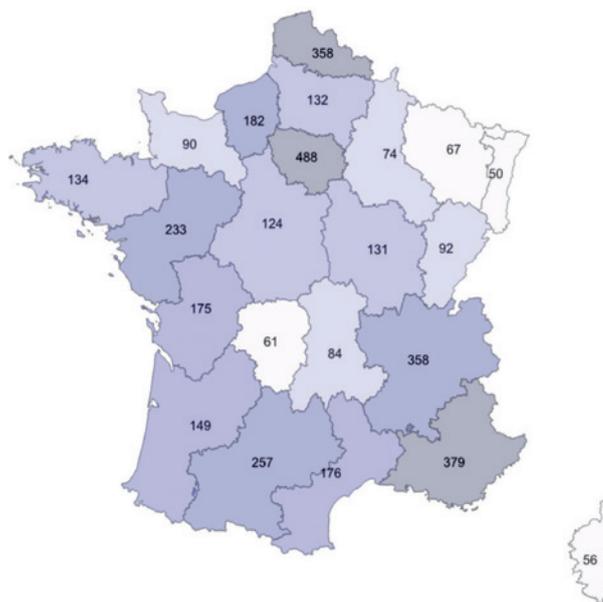
Les CCSF sont restées fortement mobilisées en 2013 et ont accordé 3 946 plans.

- Les délais : une durée moyenne stable et une légère diminution de l'effort moyen par entreprise

Les efforts d'accompagnement des entreprises en difficulté consentis par les créanciers publics atteignent des niveaux élevés en 2013.

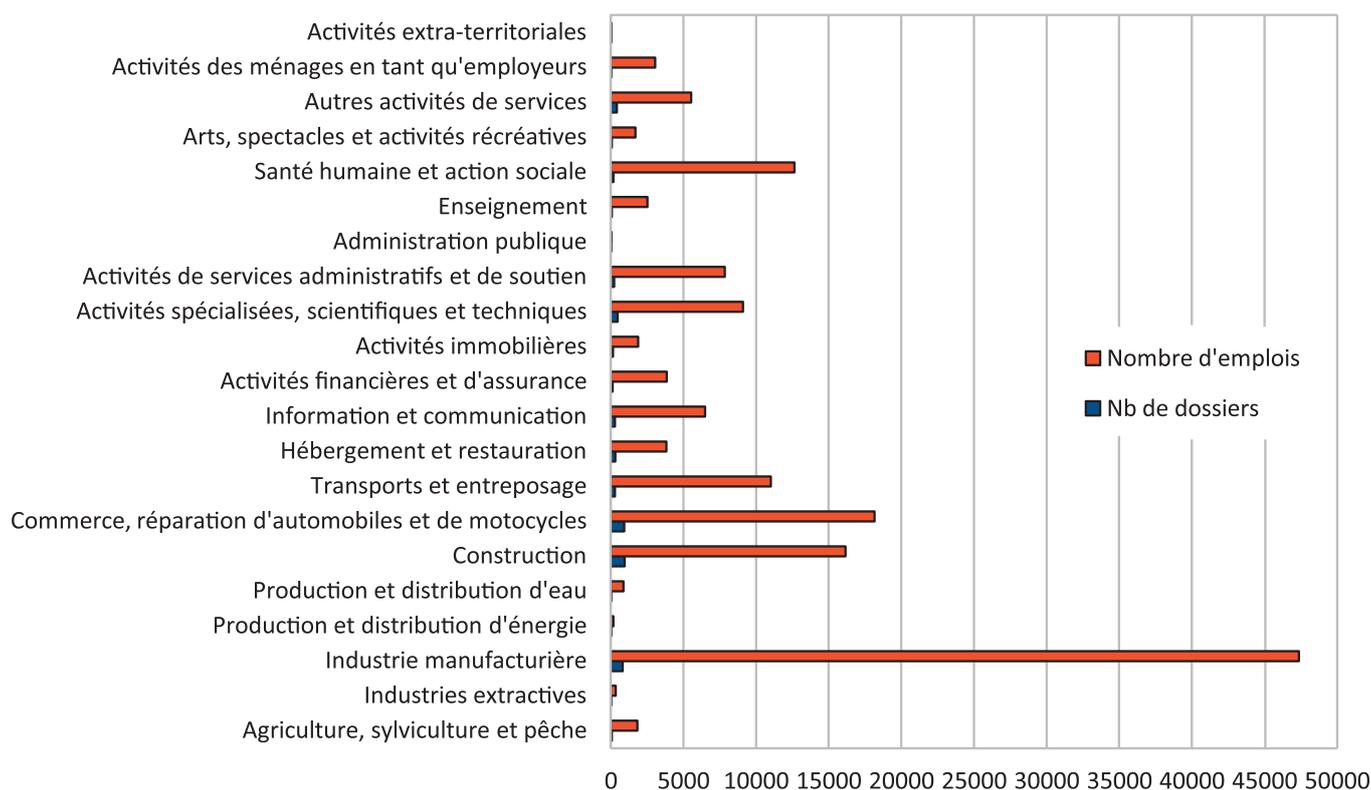
Le nombre de plans d'apurement octroyés par la CCSF en 2013 et le montant de dettes fiscales et sociales concernées par ces plans ont augmenté respectivement de 18% et de 15% par rapport à 2012. Le montant global du passif public faisant l'objet de délais de paiement en 2013 atteint trois à quatre fois ceux des années 2007 et 2008.

- Répartition par région des 3 946 plans CCSF accordés en 2013



4. L'expertise et l'action économiques et financières à la DGFIP (année 2013).

• Répartition des entreprises et des effectifs suivis en CCSF par secteur d'activité



• Des demandes de remises moins nombreuses

Les débiteurs placés en procédures de conciliation, de sauvegarde ou de redressement judiciaire ont la possibilité de demander aux créanciers publics une remise de leurs dettes fiscales et sociales en s'adressant aux CCSF.

En 2013, 164 demandes de remises de dettes publiques ont été examinées par les CCSF contre 180 en 2012, soit une diminution de 9%. Les créanciers publics prennent en compte notamment les efforts sollicités et obtenus auprès des créanciers privés et actionnaires.

Le soutien aux entreprises en crise sectorielle ou géographique

Les services de la DGFIP se sont mobilisés pour répondre aux difficultés liées à certains événements climatiques ou dans certains secteurs :

- mesures décidées en faveur des éleveurs laitiers ;
- mesures de soutien aux professionnels touchés par les inondations survenues au début du mois de mars 2013 dans le département des Pyrénées-Orientales ;
- mesures gracieuses au bénéfice des entreprises et des professionnels touchés au début du mois de mai 2013 par les inondations survenues dans certaines zones des départements de l'Aube, de la Côte-d'Or, de la Marne, de la Haute-Marne, de la Saône-et-Loire, de la Seine-et-Marne et de l'Yonne ;
- mesures en faveur des entreprises et des professionnels touchés dès le 17 juin 2013 par les inondations survenues dans certaines zones des départements des Landes, du Gers, de la Haute-Garonne, des Hautes-Pyrénées et des Pyrénées-Atlantiques...

B. La contribution du réseau de la DGFIP aux aides publiques aux entreprises

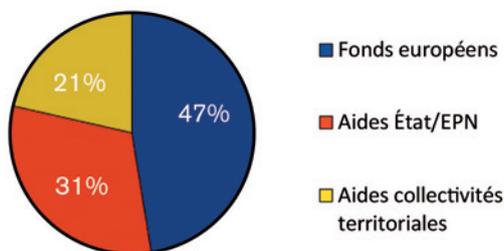
Les services économiques ont réalisé 11368 contributions en 2013 contre 13535 contributions en 2012.

47% des contributions sont relatives aux fonds européens; 31% des contributions concernent des aides de l'État et/ou d'établissements publics nationaux; et 21% correspondent à des aides mises en œuvre par les collectivités territoriales.

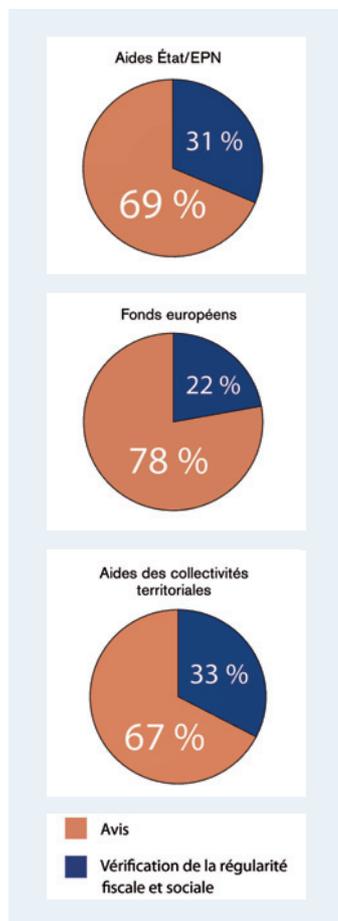
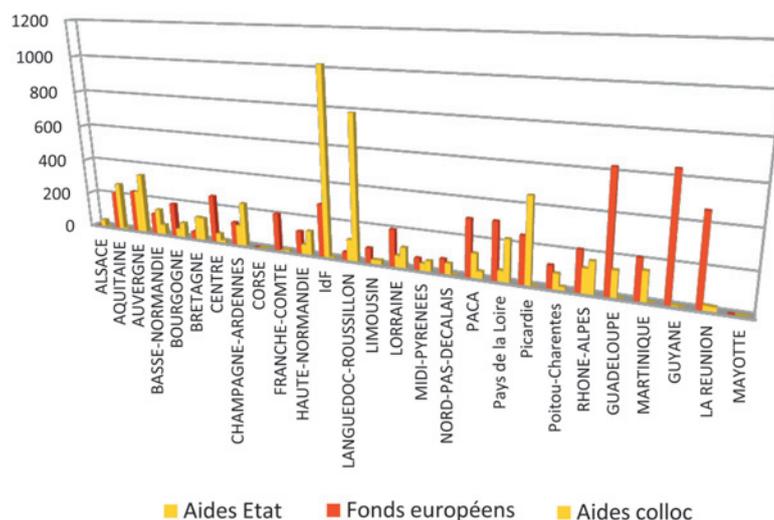
Parmi ces contributions, 73% représentent des avis et 27% des vérifications de régularité fiscale et sociale. Cette répartition n'est pas identique selon la nature de l'aide.

La répartition du type de contribution par région est également inégale. Seules 3 régions enregistrent plus de vérifications de régularité fiscale et sociale que d'avis.

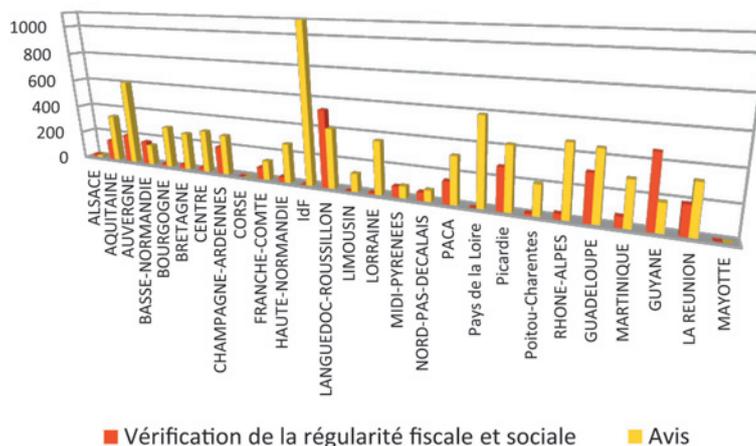
Répartition des contributions par nature d'aides



Répartition des contributions par région



Types des contributions par région



2 L'intervention du réseau de la DGFIP en matière d'aide publique est juridiquement encadrée

A. Le cadre d'intervention des DDFIP en faveur des entreprises en création et en développement

1. Le cadre communautaire des aides publiques

Les aides publiques aux entreprises doivent respecter la réglementation communautaire.

• Un principe d'interdiction des aides

Le principe de l'interdiction des aides est posé par le Traité sur le Fonctionnement de l'Union européenne (TFUE⁵). L'article 107 du TFUE prévoit que : « *Sauf dérogations prévues par le présent traité, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions* ».

Sauf exceptions, tout projet d'aide nouvelle doit être notifié et autorisé par la Commission avant sa mise en œuvre. L'État qui mettrait en place une aide sans notification et autorisation préalable de la Commission peut être obligé par celle-ci de procéder à sa récupération auprès de l'entreprise bénéficiaire, cette récupération étant majorée d'intérêts calculés avec un taux fixé par la Commission⁶.

• Une définition précise des aides

La définition d'une aide d'État repose sur 4 critères cumulatifs :

– **Le caractère public de l'aide** est entendu de façon large puisqu'il peut s'agir de ressources (qu'elle qu'en soit la forme, subvention, exonération de droits, ...) octroyées directement par l'État, indirectement

par des organismes liés à l'État, ou encore par les collectivités territoriales. Le cas des aides accordées par les entreprises publiques a fait l'objet d'une évolution jurisprudentielle importante, jusqu'à présumer que toute intervention financière d'une entité publique au profit de tiers est une aide.

– **Le caractère sélectif de l'aide** concerne les bénéficiaires de l'aide. Le traité précise que les aides « *doivent favoriser certaines entreprises ou productions* ».

– **La distorsion de concurrence** : la notion d'aide implique un effet négatif sur la concurrence, même potentiel. Ce critère est rempli dès lors que les aides sont allouées à une catégorie de bénéficiaires qui exercent une activité économique et qui sont présents sur le marché concurrentiel.

– **L'entrave aux échanges intra-communautaires** est appréciée de façon extensive : toute aide qui renforce la position d'une entreprise par rapport à ses concurrentes sur le marché européen ou international est présumée affecter les échanges entre États membres.

• Les dérogations au principe de notification

Le cas particulier des « aides de minimis »

Les aides inférieures à un certain montant, dites *aides de minimis*, ne sont pas susceptibles d'affecter les échanges entre États membres ou la concurrence. Dès lors, elles n'entrent pas dans le champ d'application des articles 107 et 108 du TFUE et ne sont pas soumises à l'obligation de notification.

Le règlement CE n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 relatif à l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de *minimis* organise les modalités d'application de ces aides. En application de ce règlement et sous certaines conditions, les aides inférieures à 200 000 €, accordées sur une période de 3 exercices fiscaux, n'ont pas à être notifiées à la Commission (plafond de 100 000 € pour le secteur du transport routier).

Il existe un règlement de *minimis* spécifique applicable en matière agricole et en matière de pêche : le règlement CE n° 1535/2007 de la Commission du 20 décembre 2007 relatif à l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de *minimis* dans le secteur de la production de produits agricoles. Dans ce cadre, le montant des aides de *minimis* accordées ne peut excéder 7 500 € sur une période de 3 exercices fiscaux.

Les aides compatibles de plein droit avec le Traité (sous réserve du respect d'une procédure d'information de la Commission) :

L'article 107 § 2 prévoit des dérogations qui opèrent de plein droit : la Commission ne dispose donc d'aucun pouvoir d'appréciation quant à l'opportunité d'appliquer ces dérogations. Toutefois, cela ne dispense pas les États de notifier leur projet d'aide. De cette façon, la Commission est en mesure de vérifier si les aides bénéficient effectivement des dérogations prévues par l'article 107 § 2.

Deux catégories d'aides sont concernées par cet article :

– Les aides octroyées par les États membres afin de remédier aux

5. L'entrée en vigueur du traité de Lisbonne le 1^{er} décembre 2009 a modifié les traités communautaires. Le traité instituant la communauté européenne (TCE) a été modifié et est devenu le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE).

6. Vademecum sur l'exercice des missions économiques et financières par le réseau de la DGFIP (mai 2013).

dommages provoqués par les calamités naturelles ou d'autres événements extraordinaires :

Elles correspondent à des aides de compensation destinées à rétablir la situation concurrentielle qui existait avant la catastrophe et ne posent pas de problème majeur de distorsion de concurrence. Le montant de l'aide ne doit pas être supérieur à ce qui est nécessaire pour compenser le dommage subi.

– Les aides aux consommateurs individuels :

Dans ce cadre, l'avantage consenti n'est en général que très indirect et l'aide est surtout justifiée par des considérations sociales. Le caractère social d'une aide peut notamment résulter du fait qu'elle ne couvre que certaines catégories de bénéficiaires (handicapés, enfants, ...).

Le bénéficiaire de l'aide doit profiter au consommateur final et non à une entreprise intermédiaire. Il convient de s'assurer que le consommateur bénéficie de l'aide en cause quel que soit l'opérateur économique fournissant le produit ou le service susceptible de remplir l'objectif social invoqué par l'État membre concerné.

• Les simplifications procédurales

Les aides publiques sont par principe interdites par le droit communautaire, sous réserve des exceptions définies par le TFUE. Tout projet d'octroi d'une aide nouvelle doit être notifié à la Commission par l'État membre concerné.

Ainsi, si la procédure initiale conduisait à instituer un principe général de notification, les exemptions de notification se multiplient depuis 2001 (adoption de plusieurs règlements d'exemption afin d'éviter aux États membres de notifier les aides dans certains domaines). Cette évolution a abouti à l'adoption du Règlement Général d'Exemption par Catégorie (RGEC) le 6 août 2008. Désormais, un

seul règlement regroupe les différentes catégories d'aides pouvant être exemptées, sous certaines conditions, de l'obligation de notification.

Il introduit neuf régimes exemptés : aides à finalité régionale, aides à l'investissement et à l'emploi en faveur des PME, aides à l'entrepreneuriat féminin, aides pour la protection de l'environnement, aides aux services de conseil des PME et à la participation des PME aux foires, aides sous forme de capital-investissement, aides à la recherche, au développement et à l'innovation, aides à la formation, aides en faveur des travailleurs défavorisés ou handicapés.

Ces régimes-cadres exemptés s'appliquent jusqu'au 31 décembre 2013 sauf décision éventuelle de prolongation prise par la Commission.

• La fin de l'élargissement des simplifications procédurales dans le cadre de la crise financière

Avec la crise financière de 2008, la Commission avait assoupli les règles en matière de concurrence dans le domaine des aides publiques. Ainsi et en application de l'article 107 § 3 (« peuvent être considérées comme compatibles avec le marché intérieur [...] les aides destinées à remédier à une perturbation grave de l'économie »), cinq régimes provisoires avaient été adoptés : aides compatibles d'un montant limité (ACML), aides temporaires sous forme de prêts bonifiés, aides sous formes de prêts bonifiés pour les produits verts, aides temporaires sous forme de garantie, aides temporaires en capital-investissement.

Les assouplissements introduits par ces régimes provisoires ne sont plus en vigueur.

• Le plafonnement du montant des aides publiques (règles de cumul)

Les aides sont par principe cumulables. Cependant, le taux

d'aide ne doit pas dépasser le taux du texte communautaire de référence pour chaque assiette de dépense. Toutes les aides sont comptabilisées sous forme d'Équivalent Subvention Brute (ESB – logiciel de calcul disponible sur le site du commissariat général à l'égalité des territoires (CGCT⁷) permettant de connaître le montant total de l'aide versée à l'entreprise.

Lorsqu'une entreprise demande une aide publique, elle est tenue de déclarer l'ensemble des aides reçues ou sollicitées pour le projet qu'elle présente et l'ensemble des aides publiques qu'elle a reçu au cours des 3 dernières années. Les aides allouées dans le cadre du règlement de *minimis* font l'objet d'une comptabilisation séparée, sauf si elles couvrent les mêmes dépenses éligibles que les aides allouées sur la base des règlements d'exemption et des régimes d'aides notifiés.

Le cumul entre aide de *minimis* et autres aides d'État pour les mêmes dépenses admissibles sont interdites dans le cas où ce cumul conduirait à dépasser une intensité d'aide supérieure au niveau fixé par un règlement d'exemption ou une décision adoptée par la commission.

2. Les modalités d'intervention du DDFiP en matière d'aides publiques

La circulaire du 23 février 1993, relative à l'application du décret du 1^{er} juillet 1992, portant charte de déconcentration, a prévu explicitement que le préfet sollicite l'analyse du DDFiP sur toutes les dispositions à caractère budgétaire et financier soumises à sa décision. En conséquence, le DDFiP est investi d'un double rôle économique et financier dans le domaine des aides au développement économique : un rôle de conseil, en vue de l'utilisation optimale des deniers publics et un rôle de représentation des ministères économique et financier :

il doit veiller localement à la cohérence de l'action économique, financière et budgétaire de l'État.

La division de l'expertise et de l'action économiques et financières (DEAEF) participe à l'instruction des dossiers de demandes d'aides. Son intervention se manifeste par la participation aux différents comités d'attribution des aides et l'émission d'un avis économique et financier sur les dossiers.

Les avis ou contributions rendus par la DEAEF de la DDFiP sont consultatifs mais, en pratique, ils sont suivis dans la grande majorité des cas.

Avant d'émettre un avis sur un dossier, la DDFiP s'assure que celui-ci est complet.

Il s'agit de vérifier l'existence des pièces nécessaires à la formalisation d'un avis :

- la communication dossier-type ou d'une demande d'aide signée et datée (production de l'attestation de régularité fiscale et sociale téléchargeable sur internet ou attestation sur l'honneur) ;
- la bonne identification de la maîtrise d'ouvrage bien identifiée : s'il s'agit d'une société, les statuts permettent de connaître les actionnaires et leur part dans la société. Si la société appartient à un groupe, l'organigramme du groupe avec les effectifs et le chiffre d'affaires de chaque société doivent être présents au dossier (certains types d'aides ne sont pas accessibles aux grandes entreprises) ;

- la présence d'un plan de financement ;

- l'existence d'éléments comptables suffisants, production des comptes consolidés pour les groupes ;

- la transmission des comptes prévisionnels d'exploitation.

• Les différents types de contributions des DDFiP

Outre les vérifications de régularité fiscale et/ou sociale, la DDFiP rend des avis écrits juridiques et/ou financiers. L'avis pourra comporter différents volets :

- Un volet analyse financière

Dans ce cadre, seront plus particulièrement examinés l'équilibre et le réalisme du plan de financement du projet de la structure qui sollicite l'aide, la situation et la structure financières de l'entreprise, de l'association ou de l'organisme public maître d'ouvrage ou exploitant, dans la mesure du possible, une comparaison avec les entreprises du même secteur sera proposée le volet économique (en appréciant l'entreprise et son projet par rapport à son environnement économique) et le volet social (en analysant l'impact du projet en termes d'emplois créés).

Dans les avis, et dans la mesure du possible, l'insertion d'une dimension prévisionnelle à l'analyse peut également être recommandée (par exemple, les conséquences de fonctionnement du projet immobilier, mobilier, personnel, sur les résultats financiers).

- Un volet juridique et réglementaire

L'objectif est en particulier de vérifier que l'aide envisagée n'est pas contraire aux règles de droit, tant internes que communautaires, éligibilité des dépenses, analyse du taux d'intervention publique, cumul des aides, vérification de l'éligibilité à la mesure d'aide sollicitée en se reportant aux textes de référence, variables selon la nature de l'aide. Si le dossier est réellement inéligible, il est inutile de continuer son examen et l'avis sera rédigé en mentionnant l'inéligibilité et ses motifs.

Le caractère non incitatif de l'aide et/ou une insuffisance de capitaux propres peuvent dans certains cas motiver un avis réservé.

De même une situation financière préoccupante ou l'existence de dettes fiscales ou sociales conduit à l'émission d'un avis réservé, voire défavorable, sauf si le débiteur est en situation régulière (plan de règlement respecté).

Enfin, des conditions et/ou réserves à l'octroi des aides peuvent être proposées telles que l'obtention de prêts bancaires ou l'augmentation des capitaux propres.

En termes de suivi, la DEAEF s'attache à faire le point sur les suites réservées à ses analyses afin de mesurer leur portée effective sur la mise en œuvre des projets. Ce suivi permet également d'orienter les actions d'amélioration en matière de champ d'intervention et de contenu des analyses.

B. L'intervention des DDFiP en matière d'aides des collectivités territoriales

La loi n° 2004-809 du 13 août 2004 a introduit un nouveau régime des interventions économiques des collectivités territoriales qui met notamment fin à la distinction entre « aides directes » et « aides indirectes ».

Cette dernière s'applique désormais entre les aides à l'immobilier et les aides économiques de droit commun.

La circulaire du ministère de l'Intérieur N° NOR/MCT/B/06/00060/C du 3 juillet 2006 précise les condi-

tions d'application du régime d'interventionnisme économique des collectivités territoriales et de leurs groupements.

Elle explicite la réglementation issue du droit communautaire et de la loi du 13 août 2004 sur les

aides des collectivités aux entreprises. Elle rappelle également les obligations auxquelles les collectivités sont soumises pour attribuer ces aides et les nouvelles possibilités qui s'offrent à elles.

L'article 1^{er} de la loi n°2004-809 du 13 août 2004 relative aux libertés et responsabilités locales a modifié l'article L. 1511-1 du code général des collectivités territoriales (CGCT) en confiant à la région un rôle de coordination en matière de développement économique.

Le premier alinéa de cet article dispose que « *La région coordonne sur son territoire les actions de développement économique des collectivités territoriales et de leurs groupements, sous réserve des missions incombant à l'État.* »

Cette disposition précise que, quelle que soit l'étendue de la compétence de la région pour l'attribution des aides au développement économique de droit commun (article L. 1511-2 du CGCT) et l'importance des missions nouvelles de coordination qui lui sont confiées par la loi du 13 août 2004, l'action de la région s'exerce, d'une part, dans le respect des compétences des départements, des communes et de leurs groupements et, d'autre part, sous réserve des responsabilités de l'État en la matière.

Ainsi, l'article L. 4211-1 du CGCT dispose que : « *La région a pour mission, dans le respect des attributions des départements, des communes et, le cas échéant, en collaboration avec ces collectivités et avec l'État, de contribuer au développement économique, social et culturel de la région...* ».

S'agissant de l'intervention de la région en matière économique, l'article L. 4211-1 du CGCT renvoie notamment à l'article L. 3231-1, dont le premier alinéa rappelle que : « *L'État a la res-*

ponsabilité de la conduite de la politique économique et sociale ainsi que de la défense de l'emploi. ».

S'agissant des communes, de leurs groupements et des départements, ils peuvent dorénavant mettre en œuvre leur propre régime d'aides économiques avec l'accord de la région.

Au titre de son rôle de coordination, la région est chargée de l'établissement d'un bilan annuel, quantitatif et qualitatif, des aides et régimes d'aides mis en œuvre sur son territoire. Elle est également responsable de l'organisation d'une concertation locale et d'un débat du conseil régional en cas d'atteinte à l'équilibre économique de tout ou partie de la région. Elle peut enfin, en application de l'article 1^{er} de la loi du 13 août 2004 modifié par l'article 130 de la loi n°2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005, décider d'adopter un schéma régional expérimental de développement économique et, dans ce cas, se voir confier, par délégation de l'État, l'attribution de tout ou partie des aides que ce dernier met en œuvre au profit des entreprises et qui font l'objet d'une gestion déconcentrée.

Les modalités de mise en œuvre de ce dispositif sont précisées par la circulaire n° NORINTB 0600017C du 23 janvier 2006 relative à la convention État-région de délégation des aides suite à l'approbation d'un schéma régional de développement économique.

• **Le régime des aides de droit commun des aides au développement économique (art. L.1511-2 du CGCT)**

L'article L. 1511-2 du CGCT dispose que les « *aides accordées [...] au titre du présent article et de l'article L. 1511-3 ont pour objet la création ou l'extension d'activités économiques.* »

Cet article introduit une nouvelle forme d'aide : les prestations de service (ex : aides au conseil, au marketing, à la promotion commerciale, ...).

Enfin, les conditions d'octroi de ces aides sont précisées. Il s'agit de la création ou de l'extension d'activités économiques. Le respect de ces conditions est assuré lorsque, par exemple, il y a augmentation significative des capacités de production de l'entreprise ou en cas de créations nettes d'emplois.

• **Les aides à l'immobilier d'entreprise (art. L.1511-3 du CGCT)**

L'article L. 1511-3 du CGCT présente la forme des aides à l'immobilier d'entreprise attribuées par les collectivités territoriales : subvention, rabais sur le prix de vente, location ou location-vente de terrains nus ou aménagés ou de bâtiments neufs ou rénovés.

Ces aides sont attribuées, soit directement à l'entreprise bénéficiaire, soit indirectement, par l'intermédiaire d'un maître d'ouvrage public ou privé qui en fait alors bénéficiaire intégralement l'entreprise.

Le montant de ces aides sera déterminé en référence aux conditions du marché et en fonction de plafond et de zone : zone AFR, zone PME, projets de recherche et de développement, entreprises du secteur agro-alimentaire (cf. articles R. 1511-4 et suivants du CGCT).

Une convention entre la collectivité et l'entreprise bénéficiaire sera obligatoirement établie. Elle constituera le support des obligations des parties.

Enfin, l'octroi d'aide à l'immobilier est subordonné à la régularité fiscale et sociale de l'entreprise (article R. 1511-4-2 du CGCT).

• Les aides conventionnelles

L'article L. 1511-5 du CGCT dispose que : « Une convention peut être conclue entre l'État et une collectivité territoriale autre que la région ou un groupement pour compléter les aides ou régimes d'aides mentionnées aux articles L. 1511-2 et L. 1511-3. Une copie de la convention est en ce cas portée à la connaissance du président du conseil régional par le représentant de l'État dans la région. »

Ces aides, dites « conventionnelles » (i.e. les aides des collectivités territoriales aux entreprises qui viennent en complément des aides de l'État), font l'objet d'une convention spécifique dont les modalités sont détaillées dans la circulaire n° NOR/MCT/B/06/00060/C du 3 juillet 2006.

Les modalités d'intervention de la DGFIP

Pour ces aides, le réseau de la DGFIP intervient au niveau du paiement, en sa qualité de comptable assignataire des dépenses des collectivités territoriales, mais peut également être sollicité pour émettre un avis économique sur tout projet d'aide (notamment les aides à l'immobilier d'entreprise).

La DEAEF s'attache notamment au contrôle des règles de cumul d'aides.

À cet effet, la DDFiP sensibilise les collectivités sur la nécessité d'instaurer une procédure de

déclaration préalable permettant le recensement des aides déjà perçues ou à percevoir par chaque entreprise en distinguant pour chaque aide la base réglementaire sur laquelle l'aide se fonde. La DEAEF a une réelle plus-value à apporter dans ce domaine. En effet, la DGFIP est quasiment le seul service de l'État à participer aux différents comités d'attribution des aides de la région. De ce fait, elle peut contribuer à la recherche de cohérence des interventions des différents acteurs.

L'analyse de l'évolution des aides économiques versées par les collectivités locales laisse apparaître plusieurs tendances.

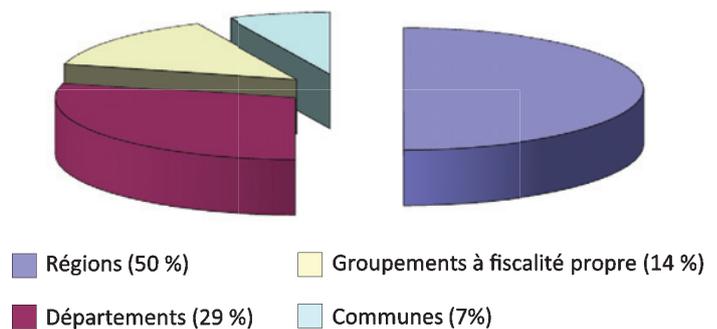
Sans surprise, les régions sont à l'origine de la moitié des aides versées en matière économique (contre 47 % en 2010 contre 43 % en 2008). Si le bloc communal (communes et groupements à fiscalité propre), davantage présents en matière de versement de subventions de fonction-

nement, ont conservé leurs « parts de marché » (21 % en 2013), les départements apparaissent en léger recul (29 % en 2013 contre 36 % en 2008) dans la mesure où ces derniers ont eu à connaître une augmentation conséquente des dépenses sociales relevant des compétences des conseils généraux et un ralentissement du rythme d'encaissement de certaines de leurs recettes.

Si la crise économique de 2008 n'avait pas engendré une augmentation conséquente du niveau des aides économiques versées par les collectivités locales, le montant des aides économiques versées par les collectivités locales a connu une légère baisse entre 2011 et 2013 de l'ordre de 2,1 % pour atteindre 3,37 Md€ en 2013.

La nomenclature fonctionnelle restitue de manière imparfaite la destination des aides économiques versées par les collec-

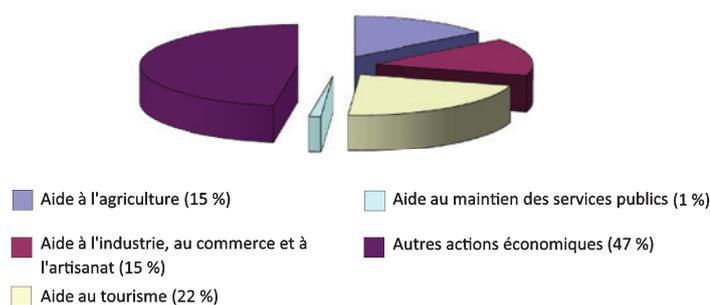
Origine des aides économiques accordées par les collectivités locales en 2013



Subventions de fonctionnement et d'équipement versées (en M€)	2011	2012	Évolution 2011-2012	2013	Évolution 2012-2013	Évolution 2011-2013
Régions	1 713,70	1 659,00	- 3,2 %	1 674,10	0,9 %	- 2,3 %
Départements	1 056,70	1 023,60	- 3,1 %	973,20	- 4,9 %	- 7,9 %
Groupements à fiscalité propre	442,00	468,60	6,0 %	493,00	5,2 %	11,5 %
Communes	230,60	223,30	- 3,2 %	229,70	2,9 %	- 0,4 %
Total	3 443,00	3 374,50	- 2,0 %	3 370,00	- 0,1 %	- 2,1 %

tivités locales. En 2013, près de 47% des aides économiques étaient ainsi imputées en tant que « autres actions économiques » d'après les informations transmises par les ordonnateurs, tandis que les aides consacrées au tourisme représentaient 22% des aides, l'industrie, le commerce et l'artisanat 15% des aides et, enfin, l'agriculture 15% des aides versées par les collectivités locales.

Destination des aides économiques accordées en 2013 par les collectivités locales



C. Les DDFiP et les dispositifs de revitalisation des territoires

En réponse aux mutations économiques entraînant la fermeture de sites de nature à affecter les bassins d'emploi, des dispositifs de revitalisation et de soutien à l'emploi ont été créés à destination des territoires concernés.

Le dispositif légal de revitalisation

L'objectif de l'obligation de revitalisation est de conduire les entreprises qui procèdent à des licenciements collectifs affectant un bassin d'emploi dans lequel elles sont implantées, à participer à des actions de revitalisation. Ces actions ont pour but de créer un nombre d'emplois équivalent à ceux supprimés à la suite des licenciements collectifs.

Les modalités de mise en œuvre de l'obligation de revitalisation par catégorie d'entreprises sont précisées par le Code du travail et varient en fonction de la taille des entreprises.

• La mutualisation des fonds de revitalisation

Dans l'hypothèse où plusieurs restructurations seraient engagées en parallèle sur un même bassin d'emploi, afin d'éviter une concurrence entre les différentes conventions de revitalisation, un système de mutualisation des fonds de revitalisation peut être mis en place.

La mise en œuvre d'un dispositif de mutualisation des fonds de

revitalisation permet de prendre en compte, à la fois des interventions de court terme axées sur la réparation et des actions de redynamisation économiques de moyen terme pour diversifier le tissu d'entreprises locales, ou le préparer à s'adapter aux mutations à venir.

Dans ce cadre, un fonds de mutualisation peut être mis en place, alimenté par les entreprises du territoire qui sont tenues de contribuer à la revitalisation du bassin d'emploi en cas de fermeture partielle ou totale de site.

• L'intervention du DRFiP

Le préfet peut solliciter les DR/DDFiP lors de l'élaboration et de la négociation de la convention ou de l'élaboration du plan d'action et de la négociation de la participation de l'entreprise.

Les fonds provenant des entreprises sont privés et doivent être bien identifiés. Il convient de veiller à ce que les modalités d'organisation et le statut de la structure receveuse des fonds ne puissent pas aboutir à une requalification en fonds publics et donc en aides publiques. Dans la majorité des conventions, afin d'écartier tout risque de requalification des fonds en fonds publics, il est précisé que ces fonds demeurent la propriété de l'entreprise jusqu'à leur consumma-

tion. Les règles d'utilisation de ces fonds privés, plus souples que celles régissant l'utilisation de fonds publics, donnent aux entreprises un droit de regard sur les actions de revitalisation à mener.

La redistribution des fonds perçus sera principalement orientée vers des entreprises, en recherchant l'optimisation de l'effet de levier sur des ressources bancaires.

En cas de mutualisation des fonds liés à la revitalisation, l'intervention du DR/DDFiP est encadrée.

Le fonds issu de la mutualisation est destiné à recevoir les contributions financières des entreprises soumises à l'obligation de revitalisation du bassin d'emploi (conformément aux articles L.1233-84 et suivants du code du travail).

Si la DGFIP est légitime à intervenir sur le contrôle et l'utilisation de fonds publics, il n'en est pas de même sur des fonds privés (pas de contrôle de l'utilisation du fonds mutualisé de revitalisation des fonds).

Dans ce cas, l'avis du DRFiP peut être requis sur les projets proposés à l'intervention du fonds dans une optique de cohérence de l'ensemble des dispositifs de dynamisation économique (contrat de projets, ...).

• **Le fonds national de revitalisation des territoires : un complément à l'obligation légale de revitalisation**

La création du fonds national de revitalisation des territoires (FNRT) vise à pallier une « faille » du dispositif légal de revitalisation que les entreprises doivent mettre en œuvre dans le cadre des articles L.1233-84 à L.1233-90 du code du travail. Le FNRT a pour objectif d'accompagner les conséquences des mutations économiques sur les territoires, touchés par des restructurations, mais non couverts par des conventions de revitalisation :

- soit du fait de l'incapacité des entreprises à financer une telle mesure (entreprises ou groupes en liquidation ou en redressement judiciaire) ;
- soit du fait de leur taille (entreprise de 50 à moins de 1000 salariés).

Le FNRT vise à :

- Accompagner des entreprises porteuses de projets de développement ou de reprise d'activité sous forme de prêt sans garantie (conditions d'octroi du prêt : maintien ou création d'emplois et présence sur un bassin d'emploi ayant subi un

choc et préalablement déclaré éligible au FNRT) ;

- Cofinancer de l'assistance technique (de manière accessoire) afin d'aider les entreprises dans la formalisation de leur projet.

Ce fonds est financé par le ministère de l'Économie et des Finances et par la Caisse des Dépôts et Consignations. La gestion du dispositif est confiée à BPI-France.

Le FNRT est piloté au niveau national par un Comité Stratégique d'Orientation (CSO), dont le secrétariat général est assuré par le commissariat général à l'égalité des territoires (CGET) et par un Comité National de Suivi (CNS), dont le secrétariat général est assuré par le ministère de l'Économie et des Finances. Des comités de pilotage locaux sont organisés sur les territoires visés par le dispositif.

Le comité de pilotage local est chargé de la détection et de la validation des projets à présenter pour l'intervention du FNRT. Pour cela, il prend en compte les critères de recevabilité déterminés par le CSO, portant notamment sur le nombre d'emplois concernés, le caractère structurant de l'activité et l'absence de redon-

dance avec les outils d'intervention classiques d'Oséo. Le comité de pilotage local est chargé d'analyser l'impact du projet en matière de développement économique territorial et d'inscription dans la stratégie locale de développement économique. Ce travail réalisé en amont de la demande formelle des entreprises a pour objectif d'accompagner et de renforcer la dynamique du territoire.

Le comité de pilotage local transmet le dossier pour instruction à la direction régionale d'Oséo concernée. Il transmet également son avis dans un délai maximum de 3 semaines après le dépôt du dossier à Oséo.

Oséo Financement instruit le dossier de demande de prêt et, dans un délai maximum de 4 semaines à compter de la demande de l'entreprise, prend la décision de l'octroi ou non du prêt. La décision d'Oséo Financement est transmise pour avis conforme au Directeur Régional de la CDC concerné.

L'entreprise est informée de la décision par un courrier cosigné par le préfet de département, président du comité de pilotage local et par le directeur régional d'Oséo.

D. La restitution des aides illégales

Les aides versées par l'État

Lorsque la Commission juge une aide incompatible avec le marché commun, elle enjoint à l'État concerné de la supprimer ou de la modifier. Si celui-ci ne se conforme pas à cette décision dans le délai imparti, la Commission ou tout État intéressé peut saisir la Cour de justice de l'union européenne (CJUE).

Dans l'hypothèse où l'aide a déjà été versée à l'entreprise bénéfi-

ciaire, la Commission ordonne à l'État membre de prendre toutes les mesures nécessaires pour en récupérer le montant, assorti d'intérêts calculés au taux fixé par elle-même sur la période comprise entre la date de mise à disposition de l'aide illégale et celle de son remboursement.

En cas d'inaction de l'État membre, la Commission saisit la CJUE pour obtenir une condamnation en manquement et, éventuellement, le prononcé d'amendes ou d'astreintes.

Les sommes en cause, quelle que soit l'origine des aides d'État déclarées illégales par la Commission, possèdent la qualité juridique de créances de l'État étrangères à l'impôt et au domaine dont le recouvrement incombe aux DDFiP, selon les règles fixées par le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publiques.

Toutefois, les règles prévues par ce texte qui seraient de nature à retarder le recouvrement des

aides illégales, notamment le caractère suspensif des oppositions aux titres de perception et aux actes de poursuites, sont inopposables à la Commission en application de la jurisprudence de la CJUE.

Ce régime de récupération des aides illégales a trouvé notamment à s'appliquer à la suite de la décision rendue le 16 décembre 2003, par laquelle la Commission a déclaré non conformes au droit communautaire les allègements temporaires d'impôt sur les sociétés accordés, en application de l'article 44 septies du code général des impôts (CGI), aux sociétés créées pour la reprise d'entreprises industrielles en difficulté, et a demandé à la France de récupérer ces aides auprès des entreprises qui en avaient bénéficié entre 1994 et 2003.

De même, par décision du 20 mai 2008, la Commission européenne a déclaré incompatibles les sommes versées entre 2004 et 2006 par l'État au Fonds de Prévention des Aléas de la Pêche (FPAP), pour couvrir les risques liés aux fluctuations des prix du gazole, et les aides que le FPAP a accordées en conséquence aux entreprises de pêche, et a exigé du gouvernement français qu'il récupère les sommes en cause auprès des bénéficiaires.

D'une façon générale, compte tenu de l'impact que peut produire le recouvrement forcé des aides illégales auprès d'entreprises durement affectées par les

effets de la crise économique, de nature souvent à entraîner la liquidation judiciaire de celles-ci et la suppression d'emplois, un certain nombre de mesures d'accompagnement sont mises en œuvre par les DDFiP en liaison avec les services des DIRECCTE.

Les aides versées par les collectivités territoriales

L'article 1^{er} de la loi du 13 août 2004 a introduit dans le code général des collectivités territoriales un article L. 1511-1-1 relatif aux responsabilités de l'État et des collectivités territoriales vis-à-vis du droit communautaire.

Cet article confie aux collectivités territoriales ou aux groupements de collectivités territoriales concernés la responsabilité de procéder, le cas échéant, à la récupération des aides qu'ils ont accordées.

Il incombe donc à l'ordonnateur de la collectivité territoriale ou du groupement de collectivités territoriales d'émettre le titre de recettes nécessaire à la récupération des aides accordées faisant l'objet d'une injonction de récupération par les instances communautaires, dans les délais fixés par celles-ci. À défaut, le représentant de l'État territorialement compétent doit adresser à la collectivité une mise en demeure d'y procéder dans le délai d'un mois. À défaut d'effet de cette mise en demeure dans le délai d'un mois suivant sa notification, le représentant de l'État y procède d'office par tout moyen.

Pour ce faire, il émet d'office l'état nécessaire au recouvrement en lieu et place de l'ordonnateur, et en son nom. Il adresse l'état de recouvrement au comptable public pour prise en charge et recouvrement. Il adresse par ailleurs cet état de recouvrement à la collectivité afin qu'elle effectue les inscriptions budgétaires et comptables correspondantes. En l'absence de paiement de la part du débiteur, et si l'ordonnateur refuse d'autoriser les poursuites, le préfet peut autoriser le comptable à engager les poursuites.

En outre, le troisième alinéa de cet article met à la charge des collectivités territoriales les conséquences financières des condamnations qui pourraient résulter pour l'État de l'exécution tardive ou incomplète des décisions de récupération, notamment dans le cadre de la procédure prévue à l'article 228 du traité CE. Il précise que cette charge est une dépense obligatoire au sens de l'article L. 1612-15 du CGCT.

* * *

Dans un contexte économique qui demeure difficile, la Direction générale des finances publiques et son réseau demeurent pleinement mobilisés en matière d'aides aux entreprises et ce malgré un cadre réglementaire qui demeure particulièrement contraignant. ■



Cécile VANDAMME
Administratrice des Finances Publiques
 Responsable mission « Requêtes et valorisation » - Datamining

Le repérage de la fraude fiscale grâce au datamining

L'administration fiscale est engagée dans une lutte sans merci contre la fraude fiscale. Celle-ci coûte cher à l'État et met en péril l'acceptation de l'impôt par les citoyens et les entreprises.

Or, lutter contre la fraude c'est d'abord se donner les moyens de la repérer. Il existe des moyens classiques pour cela : l'échange d'informations auprès des administrations étrangères et nationales, les enquêtes et recoupements chez les opérateurs économiques, la surveillance de certains réseaux à risque, la connaissance du terrain, etc.

Pour autant, **en complément ou en soutien**, l'informatique peut permettre aujourd'hui de contribuer au repérage de la fraude.

Les données détenues par une administration fiscale sont considérables. Il s'agit de porter un

regard attentif sur ces données, de les organiser, d'en examiner la qualité pour en tirer des conclusions sur la recherche d'une fraude bien identifiée.

Cette méthode de repérage dite « datamining » a déjà été mise en œuvre par quelques autres administrations fiscales étrangères notamment en Belgique et au Royaume-Uni. Elle est également utilisée en France par d'autres administrations pour lutter contre la fraude sociale et douanière.

La Direction générale des finances publiques (DGFIP) a, quant à elle, décidé de mettre en place une mission dédiée au datamining en juin 2013. Elle a fait le choix d'utiliser quasi exclusivement ses propres ressources pour des raisons de coût, d'efficacité et de confidentialité. Les premiers résultats sont d'ores et déjà prometteurs.

1 La démarche : un processus itératif qui allie l'informatique, le réseau des utilisateurs et la statistique

Le datamining consiste à explorer de très grandes quantités de données pour en tirer des informations utiles à l'objectif poursuivi. Le processus rend nécessaire une organisation en trois parties, informatique, métier et statistique.

L'informatique

La DGFIP dispose d'une très grande quantité de données informatiques. Sur le plan fiscal, les

seules bases des déclarations TVA ou des liasses fiscales représentent une volumétrie considérable (plus d'un million de lignes par année).

Utiliser ces données pour le repérage de la lutte contre la fraude fiscale a rendu nécessaire le dépôt d'un dossier à la CNIL pour pouvoir utiliser les fichiers des données fiscales des entreprises. Celle-ci a validé le 30 janvier 2014 une expérimentation à conduire sur la TVA pendant une année au total.

Les données sont les éléments de base du projet. Ce sont elles qui constituent les informations à utiliser, comparer et trier pour mettre en forme un fichier. Il est donc nécessaire de les récupérer là où elles sont et de les examiner sous un aspect tout d'abord purement qualitatif.

Sont-elles correctement servies lors de l'alimentation via les applications ? Sont-elles exploitables ?

La mission a procédé à ce recensement et a conclu à la constitution d'une architecture informatique visant à exploiter en interne et de façon très sécurisée les données fiscales autorisées.

L'apport du réseau des utilisateurs

La finalité du processus consiste à offrir aux services de contrôle une aide à la programmation et donc un soutien supplémentaire pour effectuer les contrôles, sur pièce ou sur place.

L'expérimentation en cours porte sur les remboursements de crédits de TVA. Il s'agit de détecter grâce au datamining des entreprises dont la présence d'un crédit de TVA révélerait un risque de fraude.

L'expertise des praticiens des services de contrôle sur un projet de ce type est primordiale car elle permet de rectifier les résultats issus de la modélisation statistique et de les perfectionner en y intégrant des indicateurs pertinents et non encore disponibles dans les outils actuels. L'un d'entre eux est, par exemple, la prise en compte dans les liasses fiscales, des exercices chevauchant des années civiles, qu'il faut caler avec les données des déclarations TVA annuelles, mensuelles ou trimestrielles.

À toute étape du projet, l'expertise des praticiens est un facteur indispensable à la réussite globale du projet car la connaissance de la fraude fiscale est tout d'abord sur le terrain et le datamining n'est qu'un instrument supplémentaire qui

Bercy va utiliser le datamining pour détecter les fraudes

La DGFIP va expérimenter un traitement automatisé de lutte contre la fraude fiscale intitulé « Ciblage de la fraude et valorisation des requêtes ». Ce traitement a notamment pour objet la prévention, la recherche, la constatation et la poursuite d'infractions pénales. Le datamining exploitera les éléments d'un entrepôt de données issues de 11 traitements différents déjà utilisés par la DGFIP. Les données à caractère personnel (éléments d'identification et de situation, informations économiques et financières) seront intégrées.

Pour la CNIL, il ne s'agit pas d'un outil destiné à identifier directement les fraudeurs potentiels. L'objectif est de modéliser des comportements pour identifier ceux qui sont suspects.

permet de mettre à disposition des vérificateurs des profils de fraudeurs issus du rapprochement d'un très grand volume de données et obtenus notamment par le calcul d'indicateurs nouveaux.

Les méthodes utilisées : statistique, requêtes et exploration de réseaux

Une fois les données fiscales recensées et obtenues des services informatiques, puis après avoir identifié les indicateurs les plus pertinents avec l'aide des praticiens, il convient de réaliser l'étape de modélisation prédictive. Il s'agit d'utiliser des méthodes statistiques à coupler, pour une meilleure réussite du projet, à un requêtage spécifique développé en parallèle voire à un examen des réseaux constitués par ces données (une adresse, plusieurs sociétés, le même dirigeant,...).

C'est sur ce type de besoin qu'il est nécessaire de disposer d'outils robustes et adaptés qui puissent, soit réaliser des calculs statistiques et de probabilité, soit visualiser les liens entre les données. La DGFIP utilise l'un des outils informatiques les plus connus proposé pour ce type de calcul et pour la réalisation d'une modélisation prédictive.

2 L'organisation choisie : associer une bonne maîtrise interne et des prestations intellectuelles de datamining

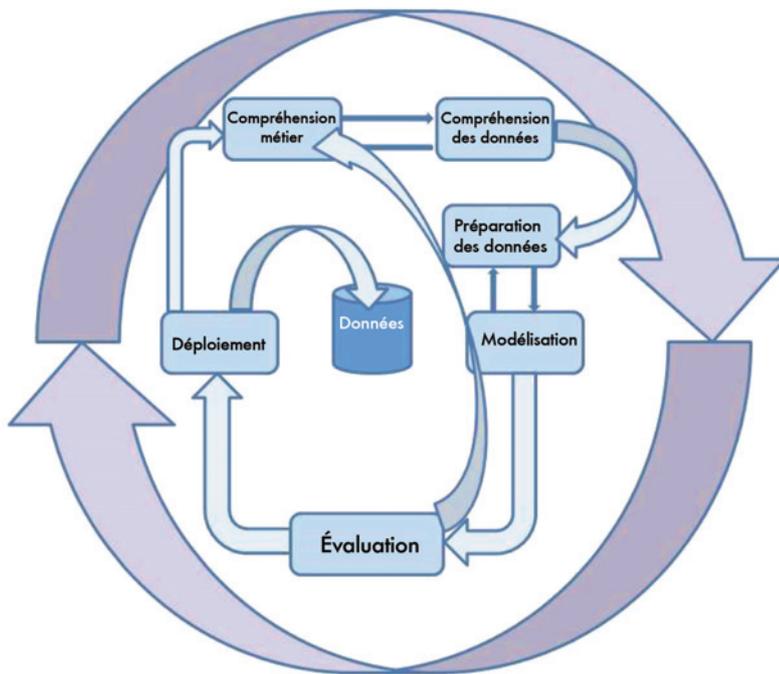
L'équipe projet qui a été chargée de mettre en place un processus de datamining a été rattachée à la fois au chef de service du contrôle fiscal et au chef du service informatique.

Cette organisation permet une grande souplesse dans les échanges et s'est avérée très utile pour monter ce projet dans des délais très contraints.

Constituée en juillet 2013, la mission « datamining » devait en effet démontrer pour début 2014 qu'il était possible de construire un prototype de détection de la fraude fiscale.

La thématique choisie pour commencer les travaux s'est vite imposée : le remboursement de crédits de TVA (RCTVA). Il s'agit d'un vecteur de

Méthodologie d'un projet de datamining



fraude potentiellement très coûteux pour les Finances publiques et qui peut être utilisé par un grand nombre d'entreprises.

Compte tenu des trois bases du datamining présentées ci-dessus, l'équipe a été constituée

en recrutant en interne des informaticiens, un expert du contrôle fiscal, et à l'INSEE un expert statistique. Afin d'assurer un soutien et un transfert de compétences, ces recrutements ont été couplés avec une prestation intellectuelle de « datascientist¹ ».

Après le recensement des données nécessaires et la validation CNIL, la modélisation a été réalisée et un prototype de détection de fraude aux remboursements de crédits de TVA a été obtenu fin février. Des contrôles sur place ont été diligentés courant mars, sur une liste de 150 sociétés issues de la modélisation et choisies par l'expert du contrôle fiscal comme cela aurait été le cas dans le cadre d'une programmation classique, à l'exception du fait que ce choix a été réalisé parmi une liste issue du prototype.

Les résultats des contrôles commencent à remonter à la mission et sont analysés.

Ces retours permettent au fil de l'eau, par un échange soutenu avec le réseau de vérificateurs, de modifier et perfectionner les paramètres de détection, d'ajouter des indicateurs ou des données nécessaires, en vue de produire une nouvelle modélisation puis une nouvelle liste encore plus fiable pour la fin de l'année.

3 Les objectifs : mieux repérer, prévenir la fraude et éviter des pertes budgétaires

Devenir un moyen substantiel de programmation des contrôles fiscaux

Il s'agit de mettre à la disposition des services de contrôle de nouveaux profils de fraudeurs pour affiner leur programmation et agir le plus rapidement possible. Le datamining peut permettre de détecter vite et sur tout le territoire national de nouveaux dispositifs de fraude, trouvés grâce à une conjonction de critères mutualisés ce qui n'existe pas encore suffisamment dans les investigations plus classiques.

Pour ce qui concerne la fraude à la TVA, cette démarche est conduite avec la TASKFORCE TVA mise en place début 2014. Cette structure est née du constat que la fraude à la TVA coûte cher à l'État, qu'elle évolue vite et concerne plusieurs

acteurs entre lesquels il convient de faciliter les échanges (Justice, Police, Douanes, TRACFIN, DGFIP,...). La TASK FORCE a été mise en place au sein du service du contrôle fiscal. Elle travaille en réseau avec toutes les organisations concernées par la fraude à la TVA, repère les modalités de fraude et définit les modes d'action.

Les schémas de fraude détectés viennent naturellement alimenter les travaux de la mission « datamining ».

Bloquer rapidement et efficacement les remboursements de crédits de TVA indus

Un travail est également en cours pour appréhender avec encore plus d'efficacité les demandes de remboursement de crédit de TVA qui nécessitent un examen avant paiement. L'actuel outil d'« analyse

1. La science des données (en anglais *data science*) est une nouvelle discipline qui comprend des éléments de mathématiques, de statistiques, d'informatique et de visualisation des données.

risque » pourra ainsi être enrichi de nouveaux critères ou seuils pour éviter un décaissement indu et qui présente ensuite de très faibles probabilités de recouvrement. Plus d'efficacité dans ce domaine ne peut que dissuader les tentatives de fraudes à la TVA et limiter les pertes de recettes publiques.

Étendre ensuite la démarche à d'autres impôts

Sous réserve d'un accord de la CNIL, la détection de la fraude *via* le datamining peut être étendue également aux autres impôts des professionnels mais également des particuliers pour repérer et mutualiser d'autres typologies de fraude (fraude à la minoration de recettes, fraude liée au caractère éphémère d'une société, fraude à l'impôt sur le revenu...).

Communiquer sur les résultats et la démarche aux fins de dissuasion

Le repérage des schémas frauduleux grâce au datamining permettra de contribuer efficacement à la lutte contre la fraude. La DGFIP entend, sur la

base de ces éléments, communiquer à des fins préventives. Il s'agira d'alerter les entreprises sur certaines pratiques ou certains risques afin d'éviter des schémas qui deviennent fraudogènes.

Conclusion

Il est encore trop tôt pour tirer des conclusions définitives du datamining.

Les résultats sont cependant d'ores et déjà prometteurs et laissent présumer des premiers effets budgétaires en 2015.

Le datamining, l'analyse risque, les informations diverses, la recherche, la connaissance du terrain et des dossiers, voire « le flair », forment un tout. Aucun de ces éléments ne doit être négligé. Tous doivent être mis en cohérence et doivent être coordonnés.

L'enjeu c'est de progresser dans la programmation des contrôles à effectuer.

C'est ce défi qu'il faut réussir pour que nous soyons en mesure de lutter encore plus vite et encore mieux contre la fraude. ■

Nominations

La Revue est heureuse de saluer la nomination d'auteur(e)s que ses lecteurs rencontrent régulièrement dans ses pages :

- **Stéphanie FLIZOT**, rédactrice en chef adjointe de novembre 2007 à décembre 2013
Professeur à l'Université de Strasbourg
- **Stéphanie DAMAREY**, co rédactrice de la chronique de jurisprudence financière
Professeur à l'Université de Lille 2
- **Sébastien KOTT**, membre du Comité de rédaction
Professeur à l'Université de Poitiers

Nos chaleureuses félicitations et nos vœux de réussite les accompagnent.



Jacques PÉRENNÈS
Conservateur des Hypothèques honoraire

Fiscalité locale et entreprises, rapport du Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) de mai 2014

À la demande de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire de l'Assemblée nationale, Le Conseil des prélèvements obligatoires a rédigé un rapport rendu public en mai 2014 sur la fiscalité locale des entreprises. Le rapport, et c'est un de ses intérêts, analyse la fiscalité locale sous l'angle du redevable « entreprise », et non sous l'angle des collectivités locales bénéficiaires.

Le CPO propose une définition et une classification de la notion de « fiscalité locale dont sont redevables les entreprises », cette notion recouvrant l'ensemble des impositions des entreprises au titre d'une implantation locale de manière directe ou indirecte.

Au delà d'une cartographie de la fiscalité locale, le rapport répond à 3 questions :

- la réforme de la fiscalité locale des entreprises mise en œuvre en 2010 a-t-elle atteint ses objectifs pour les entreprises ?
- la fiscalité locale des entreprises et la manière dont elle s'articule avec la fiscalité nationale constitue-t-elle un ensemble cohérent et favorable à la compétitivité ?
- la fiscalité locale des entreprises, prise globalement, constitue-t-elle un déterminant de l'attractivité des territoires pour les entreprises ?

1 La fiscalité locale des entreprises : état des lieux

Historiquement fondée sur des assiettes territoriales qui symbolisaient le lien entre l'entreprise et son territoire – l'existence d'une imposition locale des entreprises présente des justifications économiques en raison du coût des biens et services publics induits par leur installation sur un

territoire – la fiscalité locale des entreprises s'est complexifiée parallèlement au processus de décentralisation.

Cette fiscalité locale comprend l'ensemble des impositions pesant sur les entreprises au titre

d'une implantation locale, même si certaines d'entre elles sont ponctuelles, dont le fait générateur n'est pas expressément lié à une activité économique.

Ce sont près de 70 impositions qui sont recensées, dont le produit a été approché par le biais d'une estimation, faute de suivi exhaustif et coordonné au sein de l'État (pour 17 Md€, l'administration distingue mal la part « entreprise » et la part « ménages »).

À hauteur de 43 Md€ ce sont des impositions réellement locales qui peuvent être territorialisées ; pour 16 Md€ ce sont des impositions locales sur les entreprises, qui sont en réalité des impositions nationales allouées aux collectivités.

La principale imposition locale sur les entreprises est la contribution économique territoriale (CET) composée de la CVAE et de la CFE.

Comparaison avec d'autres pays de l'OCDE

Des taxes foncières existent dans la grande majorité des pays de l'OCDE, mais leur poids est relativement important en France. À la différence de nombreux pays de l'OCDE, aucune fraction de l'impôt sur les bénéfices des entreprises n'est affecté en France aux administrations locales. La France est le seul pays à disposer d'une taxe assise sur les salaires (versement transport). Enfin, le pouvoir de modulation des collectivités locales sur les entreprises, bien que limité par la réforme de la TP en 2010 reste supérieur en France à ce qu'il est en Allemagne et en Italie.

Prolifération d'impositions

Une prolifération d'impositions due aux transferts de ressources issus de la décentralisation, alors qu'à l'origine la fiscalité locale des entreprises est fondée sur des assiettes territoriales bien identifiées. Ainsi, la fiscalité locale des entreprises se caractérise par des assiettes encore majoritairement foncières, mais aussi des assiettes de nature sectorielle dynamiques, des assiettes spécifiques à un territoire... Des taxes au rendement très faible (une quinzaine ont un produit individuel inférieur à 35 M€) s'ajoutent au système général. La charge administrative que représente la gestion de la fiscalité locale par les entreprises n'est pas négligeable, à raison notamment

Recensement des impositions dont sont redevables les entreprises au titre d'une implantation locale

Nom de l'imposition	Montant 2012 (Md€)
Impositions locales territorialisées sur les entreprises	
Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) y compris la taxe additionnelle CCIR	13,2
Cotisation foncière des entreprises (CFE) y/c taxe additionnelle CCIR et CMRA	8
Taxe foncière sur les propriétés bâties hors TOM	8,1
Versement transport	6,9
Imposition forfaitaire sur les entreprises de réseau (IFER)	1,5
Taxe d'enlèvement des ordures ménagères	1,2
Autres impositions	4,4
Total	43,3
Impositions nationales sur les entreprises allouées aux collectivités territoriales	
Taxe intérieure sur la consommation de produits énergisants (TIPCE)	10,9
Taxe spéciale sur les conventions d'assurance	2,9
Taxe finale sur la consommation d'électricité	2
Autres impositions	0,5
Total	16,3

des coûts de modification des systèmes d'information, de la multiplicité des déclarations...

Une part encore significative du produit de la fiscalité directe locale sur les entreprises est prise en charge par l'État

Cette part a diminué pour les communes, leurs groupements dotés d'une fiscalité propre et les départements. Elle représente 15 % pour les premières, 24 % pour les EPCI, 13 % pour les départements. Pour la CET et les IFER, la part prise en charge par l'État est passée de 45 % en 2009 à 22 % en 2012.

Le manque de lisibilité et de connaissance de l'imposition locale des entreprises est accentué par des processus de conception et de suivi éclatés et parcellaires

La France ne dispose pas d'une base de données centralisée et exhaustive sur l'ensemble des mesures à caractère fiscal local. Les associations de collectivités territoriales analysent la fiscalité locale des entreprises sous l'angle des recettes, et font par ailleurs état d'un manque de visibilité de leurs ressources fiscales. Enfin, les organisations patronales ne disposent pas d'une approche spécifique de la fiscalité locale et des relations avec les collectivités territoriales.

2 La création de la contribution économique territoriale – CET – a favorisé la compétitivité des entreprises et la cohérence des assiettes fiscales locales et nationales

La **taxe professionnelle** correspondait à une taxation des facteurs de production et non à celle des capacités de production de richesse, permettant ainsi d'apporter des ressources stables aux collectivités territoriales. La dispersion des taux induisait des distorsions de concurrence entre les entreprises. Une part croissante du coût de la TP versée aux collectivités était de fait supportée par l'État.

Le **remplacement de la TP par la CET**, qui constitue désormais le cœur de la fiscalité locale des entreprises, a atteint globalement son objectif de compétitivité. Il s'est traduit pour les entreprises par un allègement global de l'imposition économique locale : 4 Md€ en régime de croisière, essentiellement en faveur de l'industrie (2 Md€) et des PME (les entreprises de moins d'1 M€ de CA concentrent 35 % du gain fiscal de la réforme). Au total, 60 % des entreprises sont gagnantes, 15 % ne voient pas leur situation évoluer et 25 % sont perdantes.

La répartition du poids de la fiscalité locale est ainsi relativement conforme à celle de la valeur ajoutée, et les secteurs les plus exposés à la concurrence internationale n'apparaissent ni avantagés ni pénalisés par la répartition du produit de la fiscalité locale.

La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) reflète davantage que la TP la création de richesse par les entreprises, et sa coexistence avec la cotisation foncière des entreprises (CFE), assise sur des bases foncières, apparaît comme un bon compromis.

Le CPO estime que les acquis pour les entreprises de la réforme de 2010 doivent être consolidés dans un environnement fiscal stabilisé après la révision des valeurs locatives prévue en principe en 2016.

3 La fiscalité locale constitue un facteur parmi beaucoup d'autres dans le choix d'implantation des entreprises

La réduction du pouvoir de modulation des taux par les collectivités territoriales a renforcé la limitation de la concurrence fiscale en vue de l'attractivité de leur territoire pour les entreprises. Dès lors, les collectivités territoriales sont-elles tentées d'activer des impositions facultatives sur les entreprises et le recours aux taux plafonds lorsqu'existe un coefficient de modulation.

Pour les entreprises, l'attractivité d'un territoire résulte avant tout de son environnement écono-

mique et de la disponibilité de l'offre foncière. Les aides et prestations offertes par les collectivités territoriales et certains régimes d'exonération fiscale (zonage par exemple) ne sont prises en compte que marginalement.

C'est pourquoi le CPO invite l'État et les collectivités territoriales à évaluer régulièrement la pertinence et le coût des différents mécanismes d'exonération, dont l'utilité ne semble pas toujours avérée.

4 Des améliorations à la marge de la fiscalité locale des entreprises sont possibles mais des évolutions substantielles relèvent d'un débat plus global

Après l'introduction de la CET, les évolutions envisageables sont à rechercher dans une meilleure gouvernance de la fiscalité locale des entreprises et une rationalisation du nombre d'impositions, s'agissant notamment du nombre de taxes à faible rendement, en s'appuyant sur un nombre limité de grandes impositions (CVAE, CFE, IFRER, TF, TEOM).

Le CPO estime nécessaire d'appréhender globalement la fiscalité des entreprises via une simplification du cadre fiscal global des entreprises, et d'arbitrer plus clairement entre financement stable et pérenne des collectivités territoriales et efficacité économique de la fiscalité locale des entreprises en vue d'une meilleure compétitivité. ■



Jacques PÉRENNÈS
Conservateur des Hypothèques honoraire

Actualités de la lutte contre la fraude

Le Plan national de lutte contre la fraude 2014-2015

Le Comité national de lutte contre la fraude a adopté le Plan national 2014-2015 de contrôle fiscal qui détaille les priorités du Gouvernement en matière de lutte contre la fraude aux finances publiques. Les 4 axes stratégiques suivants ont vocation à être déclinés aux niveaux international, national et local.

Mieux mesurer la fraude : « *Pour mieux combattre la fraude, il faut d'abord mieux la connaître* ». La mesure de la fraude sera une priorité dans le secteur social (travail dissimulé, manque à gagner en termes de cotisations sociales, fraude des micro-entreprises, fraude aux prestations sociales et à Pôle emploi) et le secteur fiscal (fraude à l'impôt sur les sociétés et à la TVA). Le plan prévoit de partager des bonnes pratiques avec les autorités étrangères et de conduire des travaux visant à quantifier l'étendue de la fraude de la manière la plus fiable possible.

Mieux la prévenir et la détecter : « *Améliorer les outils et techniques pour détecter la fraude* ». Grâce au datamining, le ciblage statistique et la prévention de la fraude seront améliorés.

Mieux la sanctionner : « *Mettre en œuvre les sanctions votées en matière sociale et en matière fiscale* » (loi de lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière du 6 décembre 2013). En matière de travail illégal, la responsabilisation des acteurs et notamment la solidarité financière entre les donneurs d'ordre, les maîtres d'ouvrage et les cocontractants seront davantage renforcées.

Mieux communiquer : « *Communiquer, c'est prévenir la fraude* ». L'objectif est de sensibiliser, en interne, l'ensemble des agents concernés et, en externe, en dissuadant les potentiels fraudeurs par des campagnes de sensibilisation nationales. Le plan prévoit plusieurs actions de communication, notamment des campagnes de sensibilisation des agents au sein de Pôle emploi et le lancement d'une campagne de communication grand public.

La circulaire interministérielle du 22 mai 2014 relative à la lutte contre la fraude fiscale

La loi organique n° 2013-906 et la loi 2013-907 du 11 octobre 2013 relatives à la transparence de la vie publique, la loi organique n° 2013-1115 du 6 décembre 2013 relative au procureur de la République financier et la loi n° 2013-1117 du 6

décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière contiennent des mesures structurelles profondes pour lutter contre la délinquance financière.

Deux axes apparaissent clairement :

- Le premier renforce les liens entre tous les acteurs de la lutte contre la fraude fiscale, depuis sa détection jusqu'à sa répression et donne à chacun d'entre eux les moyens d'agir plus efficacement.

- Le second est le renforcement de la répression et l'adoption de sanctions plus sévères et dissuasives contre la fraude fiscale. La loi complète l'arsenal du dispositif des confiscations, peines particulièrement efficaces en matière économique et financière.

1 Le renforcement des moyens juridiques de lutte contre la fraude fiscale

La création de circonstances aggravantes de fraude fiscale

Sont considérées dorénavant comme des circonstances aggravantes :

- la circonstance de bande organisée ;
- le recours à des comptes ouverts ou des contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger, que les comptes ou les contrats aient été déclarés ou non ;
- l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiduciaire ou institution comparable établis à l'étranger, tels que les trusts et les fondations ;
- l'usage d'une fausse identité ou de faux documents au sens de l'article 441-1 du code pénal ou de toute autre falsification ;
- la domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;
- le recours à un acte fictif ou artificiel ou l'interposition d'une entité fictive ou artificielle.

L'aggravation des peines encourues

La fraude aggravée caractérisée par au moins une de ces nouvelles circonstances aggravantes est passible d'une peine de sept années d'emprisonnement et d'une amende de 2 millions d'euros, tandis que la fraude fiscale non qualifiée d'aggravée demeure passible d'une peine d'emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 500 000 euros.

La création d'un statut de « repentant » permettant l'application d'une réduction de peine

La loi du 6 décembre 2013 prévoit une réduction de moitié de la durée de la peine privative de liberté encourue par l'auteur ou le complice d'un

délit de fraude fiscale qui a permis d'identifier les autres auteurs ou complices de ce délit en avertissant l'autorité administrative ou judiciaire

L'élargissement du champ de la procédure judiciaire d'enquête fiscale

Pour la mise en œuvre d'une procédure judiciaire d'enquête fiscale, les autorités judiciaires sont saisies en amont ou au cours de la procédure fiscale, et non au terme des opérations de contrôle. Compte tenu du risque de dépérissement des preuves, le contribuable n'est informé ni de la saisine de la commission des infractions fiscales et de son avis, ni du dépôt de la plainte pour fraude fiscale.

La poursuite, par l'autorité judiciaire, des fraudes fiscales comprises dans le champ de cette procédure est conditionnée à une plainte préalable de la DGFIP et à un avis conforme de la commission des infractions fiscales qui se prononce sur l'existence de « présomptions caractérisées » de fraude fiscale. La procédure fiscale est conduite par la DGFIP en parallèle ou en aval de l'enquête judiciaire.

Cette procédure est mise en œuvre dans les affaires complexes et à forts enjeux, pour lesquelles les procédures administratives de contrôle s'avèrent insuffisantes. Elle a pour objectifs de :

- caractériser de façon plus efficace la fraude fiscale complexe et de mieux identifier l'ensemble des auteurs et complices par la mise en œuvre de moyens de police judiciaire tels que les écoutes, les gardes à vue, les perquisitions, y compris des techniques spéciales d'enquête ;
- faciliter les opérations de contrôle fiscal diligentées par l'administration qui exploite les infor-

mations recueillies dans le cadre de l'enquête judiciaire et qui lui sont transmises par l'autorité judiciaire ;

- réprimer plus fermement les fraudeurs par la mise en cause pénale de l'ensemble des auteurs et complices et le prononcé de sanctions plus sévères, notamment des peines de confiscation.

La création de cette nouvelle procédure s'est accompagnée de l'octroi de prérogatives judiciaires à certains agents de l'administration fiscale exerçant au sein de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF), service de police judiciaire dédié à la lutte contre la fraude fiscale, dépendant de l'office central de lutte contre la corruption et les infractions financières et fiscales (OCLCIFI).

Initialement, cette procédure avait pour objet de lutter contre la fraude complexe résultant d'une falsification ou commise en lien avec des États n'ayant pas conclu d'accords permettant l'échange de renseignements de nature fiscale. Le champ de cette procédure a été élargi en 2012 aux présomptions de fraude résultant soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger soit de toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration.

La loi du 6 décembre 2013 élargit une nouvelle fois le champ d'application de la procédure judiciaire d'enquête fiscale en matière de fraude fiscale internationale en supprimant le critère tenant au caractère coopératif de l'État étranger en lien avec la fraude.

Ainsi, la mise en œuvre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale peut être envisagée dès lors qu'existent des présomptions caractérisées qu'une infraction fiscale pour laquelle existe un risque de dépérissement des preuves résulte, soit :

- de l'utilisation, aux fins de se soustraire à l'impôt, de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;
- de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiduciaire ou institution comparable établis à l'étranger ;
- de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents au sens de l'article 441-1 du code pénal, ou de toute autre falsification ;
- d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;
- de toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration.

Des techniques spéciales d'enquête au service de la détection et d'une meilleure appréhension des montages frauduleux sophistiqués

Les services d'enquête pourront mettre en œuvre, sous le contrôle de l'autorité judiciaire, les techniques spéciales d'enquête suivantes : surveillance, infiltration, interceptions de correspondances téléphoniques au stade de l'enquête, sonorisations et fixations d'images de certains lieux et véhicules, captation, conservation et transmission de données informatiques et saisies conservatoires.

La généralisation de la protection accordée aux lanceurs d'alerte

La loi du 6 décembre 2013 instaure une protection juridique à tout salarié pour avoir relaté ou témoigné, de bonne foi, de tous faits constitutifs d'un délit ou d'un crime dont il aurait eu connaissance dans l'exercice de ses fonctions, étant précisé que cette protection n'est pas limitée aux révélations faites à l'employeur ou aux autorités administratives ou judiciaires mais s'applique aussi en cas de révélation à des tiers tels que la presse.

L'instauration du procureur de la République financier

L'instauration d'un procureur de la République financier a pour but de spécialiser le ministère public de façon à accroître l'efficacité de son action contre la fraude de grande complexité.

La création de l'office central de lutte contre la corruption et les infractions financières et fiscales (OCLCIFI)

L'OCLCIFI qui reprend en partie les attributions de l'ancienne division nationale d'investigations financières et fiscales (DNIFI), a été créé par décret du 25 octobre 2013 au sein de la direction centrale de la police judiciaire de la direction générale de la police nationale du ministère de l'Intérieur. La direction générale de la gendarmerie nationale et les services du ministère de l'Économie et des Finances sont associés aux activités de cet office coordonnées par la direction centrale de la police judiciaire.

Ce service est constitué de la brigade nationale de lutte contre la corruption et la criminalité financière et de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale, celle-ci étant compétente en matière de fraude fiscale et de blanchiment de fraude fiscale.

L'OCLCFF est chargé :

- de mener des enquêtes judiciaires dans son domaine de compétence à la demande des autorités judiciaires ou d'initiative ;
- d'assister, à leur demande, les services de la police nationale et les unités de gendarmerie nationale dans le cadre des enquêtes qu'ils diligentent ;
- d'animer et de coordonner, à l'échelon international et au plan opérationnel, les investigations de police judiciaire et les recherches entrant dans son domaine de compétence ;
- de suivre et d'exploiter tout dispositif de signalement mis en place dans son champ de compétence ;
- de recueillir et de centraliser tout renseignement ou information entrant dans son champ de compétence à des fins opérationnelles ou documentaires.

Le caractère interministériel de l'office central de lutte contre la corruption et les infractions financières et fiscales se concrétise par des échanges d'informations avec, notamment, les services de

la DGFIP, de la Douane, de la DGCCRF, les unités de gendarmerie nationale.

Symétriquement, l'office adresse à ces services toute documentation utile à leur domaine de compétence et toute indication utile à l'identification ou à la recherche des fraudeurs ainsi que, sur demande, tous renseignements utiles aux procédures dont ils ont la charge.

Le renforcement de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF) et l'extension de son champ de compétence

La loi du 6 décembre 2013 permet la saisine de ce service sur le fondement de la seule infraction de blanchiment de fraude fiscale.

Des poursuites pour fraude fiscale plus étendues et simplifiées

L'administration fiscale dispose désormais d'un délai de six ans pour déposer plainte en matière de fraude fiscale, alors que ce délai était jusqu'alors de trois ans.

2 Le renforcement des politiques publiques de lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière

Des échanges plus soutenus entre l'autorité judiciaire et l'administration fiscale

L'intensification et le suivi des échanges entre l'administration fiscale et la Justice

L'autorité judiciaire doit communiquer à l'administration des finances toute indication qu'elle peut recueillir, de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale ou une manœuvre quelconque ayant eu pour objet ou ayant eu pour résultat de frauder ou de compromettre un impôt, qu'il s'agisse d'une instance civile ou commerciale ou d'une information criminelle ou correctionnelle même terminée par un non-lieu.

Symétriquement, l'article 40 du code de procédure pénale fait obligation à tout fonctionnaire qui acquiert, dans l'exercice de ses fonctions, la connaissance d'un crime ou d'un délit d'en donner avis sans délai au procureur de la République et de lui transmettre tous les renseignements, procès-verbaux et actes qui y sont relatifs.

Enfin, sur le fondement de l'article L. 82 C du livre des procédures fiscales, les informations recueillies

durant une enquête préliminaire, une information judiciaire ou toute autre instance susceptible de révéler des omissions ou insuffisances d'imposition peuvent être portées à la connaissance de l'administration fiscale, à la demande de cette dernière ou à l'initiative des parquets, étant précisé que l'administration fiscale peut procéder à la taxation des revenus ou des avoirs en cause jusqu'à la fin de l'année suivant celle de la décision qui a clos l'instance et au plus tard, jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

La diversification de l'action pénale pour lutter contre les délits de droit commun de nature fiscale

Les principaux délits de droit commun que les services de la DGFIP peuvent être amenés à dénoncer sont les suivants :

- *Escroquerie ou tentative d'escroquerie de nature fiscale :*

La plainte pour escroquerie ou tentative d'escroquerie est généralement privilégiée par l'administration à celle pour fraude fiscale en présence de manœuvres frauduleuses et d'une remise de fonds de l'État.

En pareils cas, le dépôt rapide de la plainte pourra conduire l'autorité judiciaire à mettre en œuvre, dans le cadre de ses propres procédures, des moyens d'investigations plus étendus que ceux dont dispose l'administration fiscale.

• *Blanchiment de fraude fiscale :*

La loi 6 décembre 2013 institue un renversement de la charge de la preuve en matière de blanchiment dès lors que les conditions de réalisation d'une opération ne peuvent s'expliquer autrement que par la volonté de dissimuler l'origine des biens ou des revenus, ces biens ou revenus étant alors présumés être le produit d'un crime ou d'un délit. Ce délit vise à mieux appréhender les montages juridiques et financiers dénués de toute rationalité économique et dont la complexité ne peut avoir d'autre objet que d'éviter la traçabilité des flux et d'en dissimuler l'origine.

L'incrimination du chef de blanchiment de fraude fiscale facilite la mise en cause des différents acteurs de la fraude fiscale indépendamment d'éventuelles poursuites pour fraude fiscale ou complicité de fraude fiscale.

Dans un contexte international de renforcement de la lutte contre le blanchiment de capitaux la condamnation d'un établissement financier pour blanchiment aggravé de fraude fiscale a un impact certain en terme dissuasif.

• *Atteinte à un système de traitement automatisé de données :*

Cet ensemble d'incriminations peut permettre de poursuivre les personnes, physiques ou morales, concevant et commercialisant des logiciels de gestion ou de caisse permissifs utilisés par des commerçants pour dissimuler des recettes perçues en espèces.

Les poursuites peuvent être engagées indépendamment de celles pour fraude fiscale susceptibles d'être initiées à l'encontre des utilisateurs de ces logiciels.

Le renforcement de l'action de la justice : des peines diversifiées et adaptées à la complexité et à la gravité des nouvelles formes de fraude

Le législateur a durci significativement le cadre légal de la répression de la fraude fiscale et renforcé le dispositif des saisies et confiscations.

Sanctionner sévèrement la fraude fiscale et, de façon exemplaire, les comportements les plus frauduleux par des peines d'emprisonnement et de lourdes amendes pénales

Cela concerne en particulier les dossiers où les situations suivantes ont été mises en exergue :

- la volonté flagrante du contribuable d'échapper à l'établissement et au paiement de l'impôt résultant de l'utilisation ou de l'interposition à l'étranger, notamment dans des États et territoires non coopératifs, de comptes bancaires, de contrats d'assurance-vie ou d'entités telles que les trusts, les fondations, les sociétés-écrans ou les sociétés fiduciaires ;
- le recours à d'autres manœuvres tendant à égarer l'administration telles que les déclarations de cessation de paiements en cours ou après le contrôle, l'organisation d'insolvabilité, l'utilisation de gérants de paille, la rétention de TVA, l'exercice d'une activité occulte, des défaillances déclaratives répétées, la mise en œuvre d'un carrousel de TVA, l'utilisation de factures fictives ou la dissimulation de recettes au moyen d'un logiciel de caisse frauduleux.
- l'attitude du prévenu pendant le contrôle traduisant manifestement l'absence de toute volonté de s'amender : absence de toute coopération, manœuvres destinées à faire obstacle à l'action de l'administration ;
- la situation de récidive légale ou de réitération d'infractions.

L'application de peines de saisies et confiscations

Compte tenu des peines encourues, en application de l'article 131-21 alinéa 1^{er} du code pénal, la peine complémentaire de confiscation est encourue de plein droit en matière de fraude fiscale ;

Pour les infractions punies d'au moins cinq ans d'emprisonnement, une confiscation élargie du patrimoine du condamné peut porter non seulement sur les biens dont le condamné est propriétaire mais également sur les biens dont il a la libre disposition sous réserve des droits du propriétaire de bonne foi.

Corrélativement, il peut être procédé à une saisie patrimoniale élargie.

En matière de blanchiment, la loi prévoit une peine de confiscation générale du patrimoine de la personne condamnée, pouvant porter sur tous biens dont elle est propriétaire ou dont elle a la libre disposition sous réserve des droits du propriétaire de bonne foi, que le bien soit lié ou non à l'infraction et que son origine soit licite ou illicite.

Cette peine, initialement prévue pour les seules personnes physiques a été étendue par la loi du 6 décembre 2013 aux personnes morales. Cette nouvelle disposition devrait permettre un renforcement de la lutte contre le blanchiment,

notamment en matière de fraude fiscale, en particulier dans les montages frauduleux faisant appel à l'interposition de structures ou à des sociétés écrans.

Enfin, la loi du 6 décembre 2013 renforce ce dispositif en prévoyant :

- la résolution des contrats d'assurance-vie faisant l'objet d'une confiscation définitive par l'État, le recours à ce type de produits étant par ailleurs fréquent dans le cadre de schémas de fraude fiscale complexe ;

- l'instauration d'une peine de confiscation générale du patrimoine en cas de condamnation d'une personne morale pour blanchiment ;

- l'exécution facilitée des décisions de confiscation des immeubles en cas d'opposition de l'occupant à la libération des lieux et à la remise du bien ;

- la simplification de l'entraide pénale internationale en matière de saisie des avoirs criminels ;

- l'extension du champ de la confiscation en valeur aux biens dont l'auteur a la libre disposition. ■

RAPPEL IMPORTANT À NOS ABONNÉS

N'oubliez pas que pour recevoir votre **Code d'accès** à la **version numérique** de la Revue et à ses archives, vous devez nous faire connaître votre **adresse courriel**.

NE TARDEZ PAS !

Veuillez nous faire parvenir votre numéro client et l'adresse mail du lecteur par :
Mail : info@gestionfipu.com



Philippe LUPPI

Maître de conférences HDR à la Faculté de droit de l'Université de Nice Sophia-Antipolis
CERDACFF E.A. n°7267

Fiscalité et pistes de réforme :

mise en perspective du rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise, « Mettre enfin la fiscalité au service de la croissance »

En septembre 2013, l'Institut Montaigne et l'Institut de l'entreprise¹ ont publié un rapport au titre particulièrement évocateur « *Mettre enfin la fiscalité au service de la croissance* ». D'autres auteurs s'étaient déjà essayé par le passé à mettre en relation l'impôt *stricto sensu* et la croissance économique². Mais cette réflexion nouvelle est menée dans un contexte de crise et de déficits publics sans précédent.

Bien que le terme ne soit affiché que dans le dernier chapitre, la compétitivité est le fil conducteur de ce rapport. Ce rapport s'inscrit dans le prolongement d'un autre rapport, le rapport Gallois, qui quelques mois plus tôt, avait mis l'accent sur les faiblesses de la compétitivité de nos entreprises et sur les moyens d'y remédier. Il en ressortira une mesure phare, le CICE (crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi) qui marquera durablement le mandat du Président Hollande (à l'image du bouclier fiscal instauré par Nicolas Sarkozy, alors ministre de l'économie sous le gouvernement Villepin, et maintenu durant sa présidence mais peut-être pas avec les mêmes infortunes), même si certains le perçoivent comme un énorme cadeau fiscal fait aux entreprises sans contrepartie³, ou d'autres (certains chefs d'entreprise ou parlementaires) comme une « usine à gaz ». La

compétitivité peut intéresser les agents économiques (les entreprises), les États voire les grands espaces géographiques et économiques.

Les auteurs de ce rapport centrent l'essentiel de leur propos sur l'entreprise. Ils mettent également l'accent sur les limites du levier fiscal dans une période où le taux des prélèvements obligatoires atteint en France des sommets. Du Pacte de compétitivité au Pacte de responsabilité annoncé dans ses vœux à la Nation en décembre 2013 par le Président de la République, c'est tout un chantier de réformes qui s'annoncent : assises de la fiscalité, refonte du financement de la protection sociale, choc de simplification notamment dans le cadre de la réforme territoriale.

1. Il s'agit de deux think tank (organismes de réflexion) indépendants de tout mandat politique ou syndical. Le premier a été créé en 2000. Il cherche à élaborer des propositions concrètes dans les domaines de la compétitivité, de la stratégie économique et européenne, de l'action publique et des finances publiques (fiscalité et efficacité de la dépense publique) ainsi que de la mobilité et de la cohésion sociale. Il s'ouvre désormais au-delà à tous les thèmes de la cité. Le second a été créé en 1975 et concentre ses activités sur la relation entre l'entreprise et son environnement. Il se donne pour objectif de mettre en avant le rôle et l'utilité de l'entreprise dans la vie économique et sociale. Ses thèmes de réflexions sont plus ciblés mais rejoignent d'assez près les problématiques du premier think tank : compétitivité et innovation, management, réforme de l'action publique, finances publiques, emploi et prospective sociale.

2. Voir notamment à cet égard, Lucien MEHL et Pierre BELTRAME, « L'impôt et la croissance économique », in *Science et techniques fiscales*, Paris, PUF Themis, 1984, p. 527 et suiv. Ces développements seront repris sous un autre intitulé par ces mêmes auteurs dans la deuxième édition de leur ouvrage en 1997, p. 413 à 433.

3. Voir à cet égard, Jean GADREY, « Pistes pour une véritable réforme fiscale : impôts, fabrication du "ras-le-bol" et réalité de l'injustice », *Le Monde diplomatique* déc. 2013, p. 12, 13.

Les auteurs de ce rapport, au travers de cinq parties, abordent la fiscalité sous l'angle de la compétitivité des entreprises mais une bonne partie de leurs développements dépasse ce seul cadre. Les deux premières parties intéressent la fiscalité des particuliers (fiscalité des ménages et fiscalité de l'épargne). Les trois autres parties ne relèvent pas de la fiscalité étatique. Elles sont consacrées à la fiscalité liée au financement de la protection sociale, à la fiscalité locale et à la fiscalité environnementale. La fiscalité européenne, que ce soit en matière de fiscalité de l'épargne ou de fiscalité des entreprises reste la grande absente de cette réflexion. Malgré tout, le champ d'investigation poursuivi par les auteurs de ce rapport a le mérite d'offrir au lecteur une approche globale de notre

système fiscal et d'insister sur la nécessaire consolidation, voire la restauration de principes fondateurs (le consentement de l'impôt, l'équité fiscale, la neutralité fiscale) ou plus novateurs (la stabilité fiscale). La synthèse que nous allons présenter dans les développements qui vont suivre des principaux centres d'intérêt de ce rapport sera faite à la lumière d'autres réflexions menées soit par le Conseil des prélèvements obligatoires, soit lors des Assises de la fiscalité. Ce sera l'occasion de faire le point sur les réformes en cours, laissées en suspens ou trop tôt abandonnées.

Nous aborderons successivement les pistes de réforme privilégiées (1), puis les pistes de réforme laissées en suspens ou abandonnées (2).

1 Pistes de réforme privilégiées

L'allègement des impôts pesant sur les facteurs de production est l'une des principales mesures préconisées par le rapport conjoint de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise. C'est en effet le niveau d'imposition pesant sur l'ensemble des facteurs de production et non sur le seul travail qui depuis de nombreuses années grève l'investissement, la croissance et l'emploi⁴. Cette prise de conscience est aujourd'hui relayée au sein des groupes de travail des Assises de la fiscalité. Cependant, si les auteurs du premier rapport concentrent l'essentiel de leurs développements à l'impôt sur le revenu⁵, à l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF), ou encore à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE)⁶, le Premier ministre et le ministre de l'économie et des finances ont consacré l'essentiel de leurs réflexions à une remise à plat de notre système fiscal et, par là même, à une évolution de la fiscalité de l'entreprise, de la fiscalité locale, de la fiscalité liée au financement de la protection sociale et de la fiscalité des ménages.

Imposition du capital de l'entreprise

L'impôt sur les sociétés est le grand absent du rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise. Ce dernier revient en effet sur deux

impositions phares de ces dernières années (l'ISF et l'imposition des plus-values de cession de valeurs mobilières) qui relèvent davantage de la fiscalité du patrimoine que de la fiscalité de l'entreprise⁷. Mettre l'accent sur ces deux impôts n'a pour autant rien de surprenant car ils sont à l'origine d'un mouvement de contestation qui s'est traduit soit par une évasion fiscale (le nombre de redevables de l'ISF s'est considérablement réduit dès 2011), soit par un refus de l'impôt (le mouvement des pigeons est né de l'alourdissement de la taxation des plus-values pour les chefs d'entreprise) et qui a ainsi fragilisé le consentement de l'impôt.

L'ISF est, selon les auteurs de ce rapport, un handicap pour les entreprises à bien des égards. Techniquement, l'assiette de cet impôt est étroite, ses taux élevés et son rendement faible. Économiquement, il nuit à l'attractivité fiscale de la France et à la compétitivité de ses entreprises. Si les critiques formulées ne sont pas nouvelles, elles remettent néanmoins en cause la progressivité de cet impôt que la nouvelle législature a entendu rétablir. Les auteurs de ce rapport affirment à cet égard que « la progressivité du barème qui a des justifications en termes d'équité s'oppose à la théorie économique qui préconise de moins taxer les assiettes les plus mobiles⁸ ». Ils lui reprochent de « pénaliser l'investissement, et donc l'emploi et la croissance » mais aussi de « taxer plus durement les activités risquées comme l'entrepreneuriat que des actifs peu créateurs d'emplois et d'innovation comme la résidence principale et les œuvres

4. Rapport de l'Institut Montaigne et l'Institut de l'entreprise « Mettre enfin la fiscalité au service de la croissance », préc. p. 9.

5. Nous l'aborderons plus largement ci-après.

6. Nous l'aborderons en seconde partie.

7. On observera d'ailleurs que les auteurs de ce rapport ont intitulé leur troisième partie Fiscalité des entrepreneurs et non Fiscalité de l'entreprise.

8. Rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise préc., p. 74.

d'art⁹ ». Les seules dispositions qui trouvent grâce au regard de la nécessité de remédier à la faiblesse des fonds propres des PME sont celles relatives à la réduction d'impôt (créée par la loi TEPA de 2007) au titre de l'ISF pour les sommes investies dans des PME non cotées. Le législateur a quelque peu resserré le dispositif en 2011 mais son efficacité semble bien réelle. Les auteurs du rapport préconisent de ne pas le remettre en cause¹⁰.

Les auteurs du rapport ne préconisent pas l'abrogation pure et simple de l'ISF. Ils proposent d'en limiter les effets anti-économiques. Ces mesures pourraient s'organiser autour de trois axes : une exonération totale d'ISF des parts d'entreprises détenues pendant au moins dix ans ; un accroissement de l'imposition du capital *a priori* improductif, ou encore, une refonte du barème (avec un taux qui ne devrait pas dépasser 1 %¹¹).

La nouvelle réforme de l'imposition des plus-values de cession de valeurs mobilières adoptée par le législateur dans la loi de finances pour 2013 a également été passée au crible des auteurs du rapport. Cette réforme qui consiste désormais à imposer ces plus-values au barème de l'impôt sur le revenu peut conduire, de par le niveau d'imposition désormais atteint, à décourager les entrepreneurs. Même si le mouvement des pigeons est parvenu, lors de la discussion budgétaire à obtenir une atténuation des dispositions les plus critiquées, le régime d'imposition proposé demeure, selon les auteurs du rapport, instable, injuste et inefficace. L'imposition au barème de l'impôt sur le revenu des plus-values demeure « problématique en termes de prévisibilité¹² ». Les auteurs du rapport préconisent de rétablir une fiscalité simple et attractive des plus-values pour les entrepreneurs (adoption d'un taux unique sur l'ensemble des actifs et des revenus ou retour au régime d'imposition antérieur) et de maintenir les régimes d'imposition plutôt favorables à l'entrepreneuriat (statut de la jeune entreprise innovante, bons de souscription de parts de créateur d'entreprise destinés aux salariés¹³).

Imposition sur les entreprises

Lors de l'Université d'été du MEDEF, le ministre de l'économie (M. Pierre Moscovici) a annoncé, en août 2013, vouloir engager une modernisation de l'imposition sur les entreprises « pour faire baisser la fiscalité qui pèse sur la production ».

Le nouveau Premier ministre, M. Manuel Valls, confirmera cette orientation dans son discours de politique générale. Trois pistes ont été avancées dès 2013. La première devait consister en une

profonde réforme de l'imposition des bénéficiaires. La seconde piste devrait conduire à un abaissement du taux de l'impôt sur les sociétés. Cette baisse du taux de l'impôt sur les sociétés doit s'accompagner de la suppression d'un nombre important de taxes dites à faible rendement.

La réforme avortée de l'assiette de l'impôt sur les sociétés

Depuis 2001, la Commission européenne a présenté plusieurs projets d'assiette consolidée de l'impôt sur les sociétés (projet ACCIS). Les États membres ne sont toujours pas parvenus à s'entendre sur cette harmonisation pourtant nécessaire pour lutter contre la concurrence fiscale déloyale. Cependant, ce sont davantage des contraintes budgétaires (la nécessité de trouver 2,5 Md€ d'impositions supplémentaires sur les entreprises pour compenser la baisse de rendement de certains impôts en 2013) liées à la réduction des déficits publics conformément aux critères fixés par les traités européens, qui ont conduit le ministre de l'économie et le ministre du budget à envisager la création d'une nouvelle assiette de l'impôt sur les sociétés. Lors du projet de loi de finances pour 2014, il avait été proposé de créer une nouvelle taxe sur l'excédent brut d'exploitation (EBE) de 1%. Ce nouvel impôt fondé sur le résultat de l'entreprise devait se substituer à deux impôts fondés sur le chiffre d'affaires : l'IFA (l'imposition forfaitaire annuelle) et la C3S (la contribution sociale de solidarité des sociétés). La première, l'IFA, devait être initialement supprimée en 2011. L'article 14 de la loi de finances pour 2009 avait prévu sa suppression progressive. Sa suppression est devenue effective à compter du 1^{er} janvier 2014¹⁴ mais lors de la discussion budgétaire, son maintien et le relèvement de son rendement avaient été envisagés. La seconde, la C3S, devait être supprimée en trois ans¹⁵. Cependant, si les entreprises n'étaient pas hostiles à la mise en place de la taxe sur l'excédent brut d'exploitation, les études d'impact ont montré que la mise en place d'une telle taxe risquait de pénaliser l'investissement des entreprises et de provoquer des transferts de fiscalité importants. De surcroît, les organisations patro-

9. Rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise préc., p. 72.

10. Rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise préc., p. 76, 77.

11. Rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise préc., p. 79, 80.

12. Rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise préc., p. 68, 69.

13. Rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise préc., p. 77 à 79.

14. Art. 14 de la Loi de finances pour 2009 (L. fin. 2009, n° 2008-1425, 27 déc. 2008, art. 14 : Dr. fisc. 2009, n° 1-2, comm. 41) ; Art. 20 de la Loi de finances pour 2011 (L. fin. 2011 ; n° 2010-1657, 29 déc. 2010, art. 20 : JO 30 déc. 2010 ; Dr. fisc. 2011, n° 1, comm. 38).

15. Il s'agit des annonces du nouveau Premier ministre dans son discours de politique générale devant l'Assemblée nationale. Voir notamment « Discours de Manuel Valls : les sept annonces du nouveau Premier ministre », Le Huffington Post du 8 avril 2014.

nales lui ont préféré une mesure temporaire sur l'impôt sur les sociétés¹⁶. Ce projet de taxer l'excédent brut d'exploitation, et non plus le résultat net, a été abandonné et remplacé par une surtaxe temporaire de l'impôt sur les sociétés¹⁷.

La France connaît toujours trois assiettes d'imposition (bénéfices, excédent d'exploitation et valeur ajoutée), là où d'autres pays n'en connaissent qu'une. Cependant, ainsi que l'a souligné une étude de la Direction du Trésor présentée lors des Assises de la fiscalité, si l'excédent net d'exploitation ne représenterait en France que 13 % de la valeur ajoutée (contre 20 % au Royaume-Uni ou 26 % en Allemagne), la faiblesse du rendement de l'impôt sur les sociétés serait davantage due à une insuffisante rentabilité des entreprises qu'à une assiette étroite et mitée¹⁸.

La réforme promise des taux de l'impôt sur les sociétés

Dans le prolongement du projet socialiste¹⁹, début 2012, le candidat à la présidence de la République, M. François Hollande, avait annoncé dans son programme de campagne une réforme des taux de l'impôt sur les sociétés. Il promettait de mettre en place sitôt élu un taux d'imposition de 35 % pour les grandes entreprises, de 30 % pour les petites et moyennes entreprises et de 15 % pour les très petites entreprises. Il s'agissait de faire contribuer davantage les grands groupes (usant davantage de dispositifs existants d'optimisation fiscale) et d'alléger la charge fiscale des petites et moyennes entreprises afin de ramener, sans doute à terme, l'impôt sur les sociétés à un taux proche de celui de l'Allemagne. Il faudra néanmoins attendre deux ans après l'élection de François Hollande à la présidence de la République pour que soit annoncée par le Premier ministre, dans son discours de politique générale, une baisse du taux de l'impôt sur les sociétés à 28 % d'ici à 2020 avec une première étape en 2017.

La suppression des taxes à faible rendement

Le Premier ministre a également annoncé la suppression d'une série de petites taxes à faible rendement dans son discours de politique générale devant l'Assemblée nationale. Cet engagement fait suite à plusieurs rapports de la Cour des comptes (notamment le rapport sur la fiscalité française et allemande) mais surtout à deux rapports plus récents : l'un remis par le Conseil des prélèvements obligatoires au Président de la République en juillet 2013²⁰ ; l'autre présenté lors des Assises de la fiscalité par l'Inspection générale des finances²¹.

Le Conseil des prélèvements obligatoires a recensé pas moins de 309 taxes affectées dont, pour l'essentiel, des taxes de petite taille représentant plus de 5 % du PIB. La douzième proposition du rapport préconise la suppression de certaines taxes de petite taille à la collecte coûteuse ou de certaines taxes particulièrement distortives²². L'inspection générale des finances recense, quant à elle, 192 prélèvements divers touchant une quinzaine de secteurs d'activité et rapportant chaque année 5,3 Md€. Sur ces 192 taxes, 179 d'entre elles rapportent moins de 100 M€. La multitude de ces taxes à faible rendement est souvent onéreuse pour l'administration. Elle alourdit la gestion administrative et comptable des entreprises et grève la compétitivité de ces dernières. Une telle proposition de suppression apparaît comme une source de simplification et de rationalisation pour les entreprises et pour l'administration. Elle est aussi un moyen de freiner la dépense publique mais à l'image des niches fiscales, certaines taxes peuvent se justifier en raison de leur intérêt économique. La CGPME comme le MEDEF, au titre des organisations patronales, souscrivent à cette nécessité de supprimer les taxes à faible rendement mais elles reconnaissent dans le même temps qu'elles peuvent présenter, pour certaines d'entre elles, un réel intérêt pour la recherche et le développement des PME (comme, par exemple, la taxe sur les centres techniques et industriels).

Le choix à opérer dans l'ensemble de ces taxes peut être assez délicat. Les auteurs du rapport de l'Inspection générale des finances préconisent à cet égard de déterminer l'efficacité de ces taxes en fonction de quatre critères : le rendement, l'atteinte des objectifs de politique publique, les effets économiques et la complexité. La mise en œuvre de ces critères pourrait permettre de ne retenir que 20 ou 30 taxes parmi les plus performantes et de les regrouper dès lors qu'elles porteraient sur des assiettes fiscales voisines. Cet

16. Voir Raphaël LEGENDRE, « Bercy étudie la suppression des taxes sur le chiffre d'affaires », *L'opinion* du 2 sept. 2013.

17. Voir CGI, art. 235 ter ZAA modifié par l'article 16 de la loi de finances pour 2014 (*L.fin.2014*, n°2013-1278, 29 déc.2013, art.16 : JO 30 déc. 2013, p.21829 ; *Dr. fisc.* 2014, n° 1-2, comm. 26) ; Voir aussi « Taxe sur l'excédent d'exploitation : Bercy fait marche arrière », *Les échos*, 7 oct. 2013.

18. Voir notamment extrait de la contribution des CCI aux assises de la fiscalité des entreprises, mars 2014.

19. Projet socialiste 2012, Paris Odile Jacob 2011, p.61, 62.

20. Conseil des prélèvements obligatoires, « La fiscalité affectée, constats, enjeux et réformes », Paris, La Documentation française, juillet 2013.

21. Cyrille PLUYETTE, « Le gouvernement veut s'attaquer au maquis des « petites taxes » », *Le Figaro*, 29 janvier 2014 ; Marianne GOMEZ, « Bercy s'attaque aux taxes inutiles », *La Croix*, 7 mars 2014.

22. Rapport du Conseil des prélèvements obligatoires sur la fiscalité affectée, préc., p. 154, 155.

effort de rationalisation a fait l'objet d'une circulaire de la directrice de la législation fiscale et du directeur du Budget²³.

Fiscalité locale

Tailler dans le maquis des taxes affectées suscite en revanche des inquiétudes chez les élus locaux. Pour y remédier, compte tenu du principe de libre administration des collectivités territoriales, deux solutions peuvent être *a priori* retenues : soit trouver des compensations, soit recourir à des taxes optionnelles. La première solution est au cœur de la décentralisation et de l'autonomie financière des collectivités territoriales. La seconde est plus délicate puisqu'il s'agit de trouver des ressources ponctuelles de financement. Ainsi que l'a souligné le rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise, l'augmentation des taxes a été la seule réponse à l'augmentation de la dépense locale (indépendamment de tout transfert). Or les ressources sont rares et les leviers fiscaux épuisés²⁴. La réforme de la fiscalité locale induit de revoir l'autonomie fiscale des collectivités territoriales, de procéder à de vastes recompositions territoriales, de restaurer l'équité fiscale et de conforter la stabilité fiscale.

Revoir l'autonomie fiscale des collectivités territoriales

Le rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise différencie l'autonomie fiscale de l'autonomie financière des collectivités territoriales²⁵. Cette autonomie fiscale peut être limitée à la fois par le risque d'accroissement des impôts locaux décidé à l'échelon national et par les freins portés au niveau local à de nouvelles hausses d'impôt. Le risque d'augmentation est réel pour la taxe d'habitation, la taxe foncière, la contribution foncière des entreprises (CFE) ou le versement transport. Les freins portés aux augmentations d'impôts au niveau local peuvent apparaître au travers de la mise sous contrôle du pouvoir de modulation des taux à des degrés divers ou encore au travers de la demande d'autonomie fiscale des régions. L'absence de pouvoir de modulation n'implique pas nécessairement toute absence de dynamisme fiscal (comme l'ont montré les effets d'assiette de la CVAE ou des IFER en faveur des collectivités territoriales). En revanche, dès lors que les collectivités territoriales retrouvent une possibilité de modulation pour les autres impositions, la pression fiscale risque de s'accroître sur les entreprises²⁶.

Les associations d'élus locaux militent pour que les ressources des collectivités territoriales reposent sur la fiscalité et non plus sur les dotations en

voie de réduction. C'est la raison pour laquelle le rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise considère que la revendication d'accroissement de l'autonomie fiscale des régions est difficile à satisfaire car les régions sont étroitement dépendantes des dotations. Il préconise à cet égard de ne pas affecter de nouvelles ressources aux régions et de revenir sur la répartition de la CVAE²⁷. La réorganisation territoriale annoncée par le Premier ministre autour des régions et de la suppression des départements ne va pas dans le sens de cette préconisation. La plupart des collectivités territoriales plaident pourtant pour que l'État leur redonne de l'autonomie fiscale. Ainsi que l'a montré le dernier rapport du Conseil des prélèvements obligatoires relatif à la fiscalité locale et l'entreprise, la réforme de la taxe professionnelle et la mise en place de la contribution économique territoriale (CET) ont eu un impact relatif sur l'autonomie financière des collectivités territoriales (autonomie garantie) et sur leur autonomie fiscale (autonomie amoindrie). Même après cette réforme, l'autonomie fiscale des collectivités territoriales est restée comparativement plus élevée²⁸. Néanmoins, la réduction sensible de leur autonomie fiscale constatée avec la création de la CET²⁹ a renforcé la limitation de la concurrence fiscale entre les collectivités territoriales. « La spécialisation de la fiscalité économique ne semble pas entraîner une concurrence fiscale accrue entre collectivités territoriales de même niveau³⁰ ».

Les auteurs du rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise ont constaté que la réforme de 2010 a conduit « à une recomposition globale du panier de ressources fiscales des collectivités territoriales, marquée par de larges processus de déplacements de collectivités entre niveaux de collectivités, et de l'État vers les collectivités territoriales³¹ ». Elle a partiellement atteint son objectif de parvenir à opérer une spécialisation de l'impôt selon les niveaux de collectivités territoriales, du moins pour la CFE et non pour la CVAE. Cette réforme a un caractère hybride qui s'est manifesté d'un côté, « dans la

23. Circulaire du 10 mars 2014 consultable sur www.performance-publique.budget.gouv.fr

24. Rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise, préc., p. 106.

25. Rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise, préc. p. 106.

26. Rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise, préc., p. 112 à 114.

27. Rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise, préc., p. 125.

28. Conseil des prélèvements obligatoires, « Fiscalité locale et entreprises », Paris, La Documentation française, mai 2014, p. 23, 27, 111.

29. Selon le Conseil des prélèvements obligatoires, elle est notamment liée à la spécialisation partielle de leurs recettes en matière de fiscalité économique et à l'amoindrissement de leur pouvoir de modulation.

30. Conseil des prélèvements obligatoires, « Fiscalité locale et entreprises », préc., p. 116.

31. Rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise, préc., p. 109, 110.

difficile conciliation entre spécialisation fiscale et territorialisation de l'impôt » et, de l'autre, « entre garantie de l'autonomie financière et mise sous contrôle des ressources³² ».

L'un des aspects positifs de la réforme de 2010 demeure la neutralisation de la concurrence fiscale qu'elle soit verticale, entre territoires, fondée sur le taux d'imposition, ou horizontale avec le renforcement de l'intercommunalité³³. La concurrence fiscale n'est plus au centre des préoccupations des collectivités territoriales et, dans le même temps, ne constitue pas un enjeu majeur dans leur choix de localisation pour les entreprises.

Restaurer l'équité fiscale

Les auteurs du rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise préconisent de restaurer l'équité fiscale entre les contribuables grâce à une réforme des valeurs locatives.

Cette révision des valeurs locatives est un serpent de mer de la réforme depuis longtemps attendue de la fiscalité locale. Elle a été engagée en 2010 pour les locaux professionnels et commerciaux. Elle devrait se poursuivre pour les locaux d'habitation, même si elle peut se heurter à plusieurs difficultés³⁴. En tous les cas, elle est devenue une nécessité, largement encouragée par les différentes associations d'élus locaux. Pour l'ADCF, la réussite du chantier de révision des valeurs locatives (menée par Bercy depuis septembre 2013) exige qu'aucun transfert de fiscalité n'ait lieu entre les échelons des collectivités.

L'équité fiscale doit être également préservée à l'échelle des territoires. La réforme de la taxe professionnelle a favorisé certains territoires où se concentraient les activités économiques du secteur tertiaire ou des services financiers au détriment des territoires industriels. Ainsi que le déplorent les auteurs du rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise, ces recompositions territoriales risquent d'être accentuées par la crise économique. Les associations d'élus locaux (notamment l'AMF) sont favorables

au maintien, au renforcement et à la révision des dispositifs de péréquation de nature à compenser les inégalités de richesse entre les territoires. Chacun s'accorde pour considérer que la péréquation verticale ne joue plus son rôle mais la péréquation horizontale, selon les auteurs de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise, est « un faux amortisseur³⁵ ». Outre les difficultés objectives liées à la mesure de la richesse des territoires, elle conduit à s'interroger sur la réelle déconnexion susceptible de se créer entre la territorialisation de l'impôt et les recettes fiscales perçues par les collectivités territoriales³⁶.

Les réformes antérieures, selon les auteurs du rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise, ont accru la complexité du système et ont favorisé la substitution progressive de l'État au contribuable local grâce à la multiplication de

“ L'équité fiscale doit être préservée à l'échelle des territoires. [...] Une refonte des mesures d'exonération et de dégrèvement constitue l'un des enjeux majeurs de la modernisation de la fiscalité locale. ”

différents mécanismes de dégrèvements pris en charge par l'État. Une refonte des mesures d'exonération et de dégrèvement constitue l'un des enjeux majeurs de la modernisation de la fiscalité locale engagée par le Comité des finances locales. Cette réforme annoncée par le Premier ministre suscite des inquiétudes auprès des élus locaux. Les diverses associations d'élus locaux (notamment l'AMF, l'ADCF et l'ADF) n'entendent pas laisser à la charge des collectivités locales les quelques 10 Md€ de dégrèvements

de fiscalité locale décidés unilatéralement par les gouvernements et les législateurs qui se sont succédés. Une éventuelle réforme de la taxe d'habitation (fondée sur la modulation selon les revenus), envisagée il y a vingt ans puis abandonnée pour raisons électorales, est aujourd'hui réclamée par certains élus locaux mais en aucun cas subordonnée à une prise en charge des mesures de dégrèvements et d'exonération y attenant. Cette réforme suscite d'ailleurs bien des réserves des auteurs du rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise. Si elle peut conforter les ressources des collectivités territoriales, elle peut aussi encourager ces dernières à accroître leurs dépenses³⁷.

Conforter la stabilité des ressources fiscales

Consécutivement aux nouveaux transferts de compétence et à l'accroissement des situations de chômage ainsi qu'au vieillissement de la population française, les dépenses sociales des départements ont explosé ces dernières années³⁸ à un point tel que les ressources ne suivent pas. Les

32. Rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise, préc., p. 110.

33. Conseil des prélèvements obligatoires, « Fiscalité locale et entreprises », préc., p. 112 à 117.

34. Rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise, préc., p. 103, 121, 122.

35. Rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise, préc., p. 115.

36. Rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise, préc., p. 115.

37. Rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise, préc., p. 122.

38. Philippe LUPPI, « Le financement des politiques sociales en France », in *Le financement des politiques publiques*, (sous la direction de M. Leroy et G. Orsoni), Bruylant, juin 2014, p.237 à 265.

auteurs du rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise considèrent que la mesure temporaire (limitée à deux ans) consistant à permettre aux départements de moduler à la baisse les droits de mutation à titre onéreux perçus sous un plafond de 4,5% constitue une réponse inadaptée à un problème structurel³⁹.

Deux autres orientations apparaissent pour les auteurs de ce même rapport difficilement compatibles avec la stabilité fiscale. Il en est ainsi de la perception par le département d'une partie de la CSG ou encore de la création d'un impôt départemental sur le revenu. La seule option possible serait de refondre les dispositifs de prestations sociales et de créer un nouveau risque de la sécurité sociale (annoncé depuis plusieurs années mais sans cesse reporté faute de financement) au titre de la dépendance⁴⁰. Sur ce dernier point, la réforme risque à nouveau d'être retardée⁴¹.

Fiscalité liée au mode de financement de la protection sociale

La France est au premier rang au regard du montant des prestations sociales. Le financement de la protection sociale continue de reposer sur des prélèvements assis sur les revenus d'activité. Les auteurs du rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise ont constaté que la fiscalisation progressive des ressources a modérément réduit le poids des prélèvements assis sur les revenus d'activité. Cette situation contribue à mettre en péril la compétitivité de l'économie française. La fiscalité dite sociale est confrontée à trois enjeux qui sont autant de limites à l'utilisation du levier fiscal : la résorption des déficits sociaux, la préservation de la compétitivité des entreprises et la clarification de la cohérence entre les recettes et les dépenses. Face à la crise des recettes, les gouvernements successifs sont tentés de relever le niveau des prélèvements obligatoires. Le niveau particulièrement élevé des cotisations sociales, le dynamisme des prélèvements sociaux sur le travail et le fait que la CSG soit principalement assise sur les revenus d'activité sont susceptibles de pénaliser la compétitivité et de décourager l'emploi. Les auteurs du rapport précité reprochent au système de financement de la protection sociale d'être déresponsabilisant.

Une assiette alternative au financement de la protection sociale par la voie essentiellement de cotisation sociale a été vainement recherchée afin de revenir à l'équilibre des comptes sociaux et de favoriser un transfert de charges. Trois scénarios ont été à cet égard retenus : l'instauration de la TVA sociale, d'une cotisation sociale sur la valeur ajoutée des entreprises ou encore le recours à la fiscalité écologique.

Pour les auteurs du rapport précité, la mise en place de la TVA sociale (remise en cause quelques semaines plus tôt avant le dépôt du présent rapport par l'arrivée au pouvoir d'une nouvelle majorité) serait la solution la plus pertinente mais ne serait plus nécessairement la garantie d'un dynamisme supplémentaire de recettes. La création d'un prélèvement portant directement sur la valeur ajoutée pénaliserait l'investissement et aurait des répercussions sur le facteur de production (le travail) le moins mobile qui ne seraient pas sans effet sur l'emploi. Le recours à la fiscalité environnementale pourrait faire preuve d'un « dynamisme potentiel » mais l'affectation de tout ou partie de ces recettes au financement de la protection sociale impliquerait de concevoir cette dernière comme une fiscalité de rendement. La légitimité de cette assiette serait sujette à caution⁴².

La question des transferts de prélèvements crée l'illusion chez leurs bénéficiaires d'une déconnexion entre les recettes et les dépenses de protection sociale. En créant le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE), le gouvernement a fait le choix de dissocier la question du financement de la protection sociale du coût du travail. Un récent rapport de l'OCDE⁴³ montre que le coût du travail a baissé en 2013 en France grâce au CICE. Son effet devrait être encore plus marqué en 2014. Pour autant, la France conserve le taux le plus élevé de cotisations sociales (28,7% contre 14,3 en moyenne dans l'OCDE et 16,2% en Allemagne). L'OCDE recommande à la France de mettre l'accent sur la baisse des charges patronales, surtout dans un contexte de chômage. À cet égard, le Pacte pour la croissance, la compétitivité et l'emploi a ouvert la voie à de nouveaux allègements. Le CICE imputable sur les bénéficiaires est calculé sur la base des salaires inférieurs à 2,5 fois le SMIC et a permis de réduire le coût du travail de 6%⁴⁴. Cependant, le conseil constitutionnel a encadré la portée de ces nouveaux allègements en censurant la baisse dégressive des cotisations salariales (Cons. const., n°2014-698 DC, 6 août 2014, LFRSS, (consid.13) : JO 9 Août 2014, p.13355, texte n°3 (@3)).

39. Rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise, préc., p. 123.

40. Rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise, préc., p. 124.

41. Voir Guillaume GUICHARD, « La réforme de la dépendance n'est sans doute pas pour maintenant », *Le Figaro*, 26 mai 2014.

42. Rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise, préc., p. 81 à 100.

43. Rapport annuel de l'OCDE 2013, Paris OCDE, avr.2014..

44. Voir Laurent SIMULA, « Comment rendre le système fiscal français plus favorable à la compétitivité ? », *Les cahiers français*, n° 380, mai-juin 2014, p. 47 et suiv. et notamment p. 54 ; voir également Rapport au Premier ministre sur l'impact de la mise en œuvre du CICE sur la fiscalité du secteur privé non lucratif (déc. 2013). Ce crédit d'impôt, proposé par le rapport Gallois (Louis GALLOIS, Rapport au Premier ministre, pacte pour la compétitivité de l'industrie française, 5 nov. 2012, p. 23 (4^e proposition)) a fait l'objet de précisions réglementaires (D. n° 2013-1236, 28 déc. 2013 ; JO 28 déc. 2013, p.21604, @ texte n°19) et de nouvelles précisions administratives sur ses modalités de détermination et d'application (BOI-BIC-RICI-10.150, 26 nov. 2013 : Dr. fisc. 2013, n° 49, Act. 640, comm. 538).

Ces solutions d'assiette alternative constituent des fictions utiles qui permettent d'entretenir, pour les auteurs du rapport précité, la fiction « du financement viable d'un système social à la fois universel, de haut niveau pour tous et socialisé pour l'essentiel ». Ces différentes tentatives de diversification du financement de la protection sociale « trouvent leur véritable limite et dévoilent à long terme leurs effets pervers en entretenant l'illusion d'une déconnexion entre recettes et dépenses ». Leur conclusion est sans appel : « Prôner la seule diversification des ressources de la protection sociale, sans agir au préalable, et de front, sur le niveau des dépenses, c'est non seulement repousser à plus tard l'inéluctable, mais amplifier encore le déni, chez ses principaux bénéficiaires, de la dérive du système⁴⁵ ». C'est moins le mode de financement que le niveau de protection sociale, et par là même, la structure des dépenses sociales, qui doivent retenir l'attention dans toute perspective de réforme, en transférant l'ensemble des prestations vers la sphère privée. Or, selon le délégué général de l'Institut de l'entreprise⁴⁶, « si des allègements de charges sociales ont été annoncés par le Premier ministre dans son discours de politique générale devant l'Assemblée nationale en avril dernier, le Premier ministre est resté assez évasif sur la réduction des dépenses de protection sociale ».

Fiscalité des ménages

Le soutien au pouvoir d'achat des plus modestes et l'incitation à l'activité sont deux des objectifs poursuivis par le gouvernement. À cet égard, deux dispositifs retiennent l'attention : la prime pour l'emploi (PPE) et le revenu de solidarité active (RSA) dans sa composante « activité ». Ces deux dispositifs fonctionnent selon des modalités complexes et de plus en plus illisibles. Ils se superposent sur une même population avec des finalités assez proches (incitation à l'activité non réduite pour la PPE, incitation au maintien ou à la reprise d'activité pour le RSA activité). Cette question n'a pas été soulevée par le rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise. Elle a en revanche fait l'objet de débats, sans que la question soit à ce jour tranchée, lors des

Assises de la fiscalité. Dans leur rapport sur la fiscalité des ménages, les présidents du groupe de travail, le député Dominique Lefebvre et l'inspecteur général des finances François Auvigne⁴⁷ constataient que la PPE est un crédit d'impôt sur le revenu qui vise à réduire les trappes à activité réduite alors que le RSA activité est une prestation sociale qui vise à réduire les trappes à inactivité des bénéficiaires du RSA-socle. La PPE est critiquée pour ses faibles qualités redistributives et incitatives tout en connaissant un taux de recours élevé en raison de son adossement à l'imposition sur le revenu alors que le RSA activité bénéficie d'appréciables qualités redistributives mais connaît un fort taux de non-recours par ses bénéficiaires potentiels. Une remise à plat de ces dispositifs est vivement souhaitée par certaines organisations syndicales (CFDT ou CGE-CGC) et par certains groupes parlementaires (UMP-UDI-Écologistes).

Plusieurs scénarios avec leurs avantages et leurs inconvénients ont été présentés par les auteurs du rapport. Les trois orientations proposées consisteraient soit à renforcer le RSA activité, soit à créer une nouvelle prestation sociale fusionnant la PPE et le RSA activité, soit à instaurer un allègement de cotisations sociales pour les bas salaires. La CGT est hostile à la dernière orientation alors que l'UMP et l'UDI y sont plutôt favorables.

Les écologistes préconisent plutôt la seconde orientation de la fusion des deux dispositifs alors que la CFDT privilégie la première orientation et le recyclage de la PPE. Les auteurs du rapport précité suggèrent que soit adopté un nouveau système combinant un dispositif ciblé à l'activité (un RSA activité renforcé) et un dispositif général de soutien au pouvoir d'achat des travailleurs modestes, via un allègement de cotisations salariales sur les bas salaires. Un recyclage de la PPE devrait constituer la prochaine étape de simplification du nouveau système de soutien aux bas revenus en visant par exemple le renforcement des cotisations salariales sur les bas salaires.

Pour les auteurs du rapport précité, l'allègement dès 2015 des cotisations sociales salariales pourrait coexister avec le versement d'une dernière PPE, puis être renforcé, à compter de 2016, en recyclant l'enveloppe budgétaire de la PPE.

D'autres pistes de réforme sont avancées mais elles ont, soit été laissées en suspens, soit purement et simplement abandonnées.

45. Rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise, préc., p. 100, 101.

46. Frédéric MONLOUIS-FÉLICITÉ, « Le Premier ministre à l'épreuve. Et les dépenses sociales, Monsieur Valls ? » *Le Figaro*, jeudi 10 avril 2014.

47. Dominique LEFEBVRE, François AUVIGNE, Rapport sur la fiscalité des ménages, avril 2014, p. 26 à 36.

2 Pistes de réforme laissées en suspens ou abandonnées

Ces pistes de réforme intéressent la fiscalité des ménages, la fiscalité de l'épargne, la fiscalité locale ou encore la fiscalité de l'environnement.

Fiscalité des ménages

En matière de fiscalité des ménages, c'est une réforme a minima en faveur des foyers les plus modestes qui a été décidée. L'annonce faite par le Premier ministre, d'une réduction de l'impôt sur le revenu suffisamment significative pour 650 000 ménages participe de cette orientation générale. Quatre autres pistes ont été avancées : une fusion de l'impôt sur le revenu et de la CSG ; la suppression de la déductibilité de la CSG ; la généralisation de la retenue à la source ; la disparition du quotient familial.

Fusion de l'impôt sur le revenu et de la CSG

La fusion progressive de l'impôt sur le revenu et de la CSG n'est plus un sujet tabou mais sa mise en œuvre suscite bien des réserves. Les auteurs du rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise⁴⁸ reviennent sur les caractéristiques générales de l'impôt sur le revenu et de la CSG qui les opposent et se demandent, dans l'hypothèse d'une telle fusion, s'il conviendrait de créer un grand impôt sur le revenu, progressif et exempt de niches fiscales ou s'il conviendrait d'appliquer certaines caractéristiques de l'impôt sur le revenu (progressivité, prise en compte des charges de famille, niches fiscales) à la CSG. Dans la mesure où les hausses d'impôt décidées depuis 2011 ont principalement porté sur les ménages les plus favorisés, toutes les propositions visant à rendre la CSG progressive doivent être écartées. La fusion des deux impôts (IR/CSG) ne doit pas être retenue car elle peut répondre à des objectifs très différents comme « familialiser » la CSG, introduire de la progressivité dans la CSG ou créer un nouvel impôt sur le revenu progressif, individualisé, avec des taux moyens et sans dépenses fiscales. Les modalités de mise en œuvre seraient délicates au regard de la détermination des modalités de recouvrement et au regard de l'affectation du nouvel impôt. Les conséquences de cette fusion sont mal mesurées. La fusion serait susceptible d'entraîner une forte redistribution verticale et /ou horizontale compte tenu de la nature très différente de l'IR et de la CSG. La fusion avec l'impôt sur le revenu entraînerait probablement, selon les auteurs du rapport précité, l'introduction d'au moins une partie des niches fiscales dans le calcul de la CSG, ce qui pourrait avoir pour effet

de réduire le rendement global de l'imposition des revenus. Il convient de s'attendre à ce qu'une forte pression soit exercée sur les parlementaires pour que soient maintenus certains dispositifs dérogatoires dans le cadre de ce nouvel impôt fusionné.

Les auteurs du rapport sur la fiscalité des ménages éprouvent les mêmes réserves. Une telle fusion est complexe à mesurer. Elle compliquerait le pilotage des finances sociales. Elle provoquerait de nombreux transferts et n'aurait pas d'efficacité à court terme.

Le gouvernement a préféré se focaliser sur les effets de seuil à l'entrée dans l'impôt qui pénalisent les plus modestes et non plus sur une fusion entre l'impôt sur le revenu et la CSG.

Non déductibilité de la CSG

Cette piste a été envisagée par deux députés dont l'un est devenu l'un des auteurs du rapport sur la fiscalité des ménages. Ce dernier rapport aborde la question⁴⁹. La déductibilité partielle de la CSG, telle qu'elle est pratiquée jusqu'à présent, a eu pour effet de réduire l'assiette de l'impôt sur le revenu et d'atténuer les effets de la progressivité à la suite des relèvements successifs des taux de la CSG. La suppression de la déductibilité partielle de la CSG aura pour effet de rapporter 9 à 10 milliards par an à l'État et de conforter la progressivité de l'impôt sur le revenu. Comme l'a montré une récente étude de la Direction du Trésor⁵⁰ (sur laquelle s'appuient les auteurs du rapport sur la fiscalité des ménages), la progressivité de l'imposition des revenus est réelle. Les auteurs du rapport précité estiment que si les mesures les plus récentes (tranche à 45 %, quotient familial raboté...) sont allées dans le sens d'un renforcement de la progressivité de l'imposition des revenus, la progressivité se trouve déformée au milieu de la distribution des revenus. La décote déforme le barème progressif pour les contribuables faiblement imposables. Pour limiter les effets de seuil, il conviendrait, selon les auteurs de ce rapport, de s'attaquer aux effets de seuil en bas de barème, de renforcer l'équité de notre système socio-fiscal et de conforter la progressivité d'ensemble⁵¹.

48. Rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise, préc., p. 21 et suiv., et notamment p. 32 à 35.

49. Dominique LEFEBVRE, François AUVIGNE, Rapport sur la fiscalité des ménages, préc., p. 15 et 23.

50. Voir Elsa CONESA, « La vérité sur les gagnants et les perdants du système fiscal », *Les échos*, jeudi 20 mars 2014 ; voir également Dominique LEFEBVRE, François AUVIGNE, Rapport sur la fiscalité des ménages, préc., p. 6, 16.

51. Dominique LEFEBVRE, François AUVIGNE, Rapport sur la fiscalité des ménages, préc., p. 17 et 19.

Pour autant, l'étude de la Direction du Trésor montre que les prestations sociales et les prélèvements fiscaux réduisent les inégalités de 40 % entre les 10 % les plus aisés et les 10 % les plus modestes. Par ailleurs, en supprimant la déductibilité partielle de la CSG et en confortant ainsi la progressivité du système d'imposition, le système proposé risque d'accroître l'évasion fiscale et la désincitation au travail des personnes imposables. Cela aurait pour effet de faire de la CSG un impôt totalement progressif selon le barème de l'impôt sur le revenu.

Une telle piste de réforme sans contrepartie aura pour effet, si elle est adoptée, d'accroître le mécontentement contre la hausse de l'impôt.

Généralisation de la retenue à la source

Cette question a déjà fait l'objet de nombreux rapports, notamment du Conseil des prélèvements obligatoires. Elle répond à une promesse du candidat François Hollande à la présidence de la République. La plupart des organisations syndicales et des groupes parlementaires de l'opposition, (même si certains d'entre eux approuvent les propositions de modernisation de la collecte de l'impôt) émettent de vives réserves, voire même une franche hostilité à la mise en place d'une retenue à la source généralisée. Cette opposition s'est ouvertement exprimée lors des Assises de la fiscalité.

Les auteurs du rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise n'ont pas abordé la question. Les auteurs du rapport sur la fiscalité des ménages reviennent sur les conditions de faisabilité et d'acceptabilité d'une telle réforme⁵² et considèrent qu'elle doit être menée avec pragmatisme et, qu'en tous les cas, la modernisation de la collecte de l'impôt doit se poursuivre avec ou sans prélèvement à la source.

Suppression du quotient familial

Certains auteurs ont dénoncé le caractère régressif ou anti-redistributif du quotient familial⁵³. En avril 2011, la Direction du Trésor a simulé plusieurs scénarios de remplacement du quotient familial par des systèmes d'abattement ou de crédit d'impôt⁵⁴. Le candidat à la présidence de la République François Hollande l'avait un temps envisagé avant de se rétracter⁵⁵. Une fois élu à la présidence de la République, il se contentera de réduire les avantages fiscaux liés au quotient familial à deux reprises. Cette remise en cause du quotient familial a fait apparaître ce dernier comme une niche fiscale et non plus comme une simple modalité de calcul de l'impôt sur le revenu de nature à encourager la natalité. Les auteurs du rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise entendent défendre le maintien du foyer fiscal et considèrent que le débat s'est focalisé sur l'équité verticale (la progressivité de l'imposition sur le revenu) au détriment de l'équité horizontale (à revenu égal, impôt égal). Les deux réformes successives du quotient familial sont assez emblématiques de ce changement d'approche de l'équité fiscale en matière d'impôt sur le revenu⁵⁶. Les auteurs du rapport précité recommandent, à cet égard, d'inscrire le débat sur la progressivité dans le débat plus large de l'efficacité du système de redistribution. Les atteintes portées à l'équité horizontale limitent la portée du débat sur le renforcement de l'équité fiscale en se concentrant sur la réduction des dépenses fiscales et sur l'élargissement de l'assiette de l'imposition beaucoup plus que sur l'augmentation des taux et sur l'affectation de la recette.

Fiscalité de l'épargne

Les auteurs du rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise reprochent à notre système d'imposition d'être trop complexe, d'avoir des finalités contradictoires et surtout de favoriser une épargne orientée vers des supports sans risque⁵⁷. Ils critiquent la surimposition du capital et la suppression du prélèvement forfaitaire libératoire (adoptée par la loi de finances pour 2013). Ils reviennent aux fonctions originelles de l'impôt (rendement et efficacité) et contestent le principe selon lequel la fiscalité doit être absolument redistributive. Ils préconisent cinq mesures dont une a été abandonnée mais dont deux autres ont été adoptées : rétablir le principe d'une fiscalité spécifique sur les revenus du capital ; constituer et favoriser la commercialisation de produits d'épargne longue pour les ménages⁵⁸ ; créer un support d'épargne pour financer les PME tel que

52. Dominique LEFEBVRE, François AUVIGNE, Rapport sur la fiscalité des ménages, préc., p. 45 à 48.

53. Voir à cet égard, Camille LANDAIS, Thomas PIKETTY et Emmanuel SAEZ, « Pour une révolution fiscale : un impôt sur le revenu pour le XXI^e siècle », Paris, La République des idées, éditions du Seuil 2011.

54. Voir notamment Guillaume ALLÈGRE, « Faut-il remplacer le quotient familial par un crédit d'impôt ? », *Les actes de l'OFCE*, n° 11, 24 janv. 2012.

55. Voir notamment Nicolas BAROTTE, Sophie HUET et Charles JÉGU, « Quotient familial : tirs croisés contre Hollande », *Le Figaro*, mercredi 11 janvier 2012.

56. Rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise préc., p. 10, 27, 28.

57. Rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise, préc., p. 37 à 62.

58. Les contrats d'assurance-vie sont particulièrement caractéristiques des produits d'épargne longue. La loi de finances rectificative 2013 (*L. fin. rect. 2013*, n° 2013-1279, 29 déc. 2013, art. 9, I, A et B, 2° : *JO 30 déc. 2013*, p. 21910 ; *Dr. fisc. 2014*, n° 5, comm. 96) a créé deux nouveaux contrats d'assurance-vie (le contrat euro-croissance et le contrat vie-génération) au service du financement de l'économie. Aucune incitation fiscale supplémentaire n'a été prévue. En conséquence, leurs produits sont soumis, comme pour les contrats existants, à l'impôt sur le revenu lors de leur dénouement ou de leur rachat soit au barème progressif, soit au prélèvement forfaitaire libératoire. Ces nouveaux contrats sont également soumis aux prélèvements sociaux.

le PEA⁵⁹ ; maintenir la spécificité de l'épargne salariale en contrepartie de la réaffirmation du principe de blocage des sommes correspondantes ; diminuer corrélativement les avantages relatifs des autres supports d'épargne (PEL, CEL). Le rétablissement du principe d'une fiscalité spécifique sur les revenus du capital est loin d'être acquis car la tendance du législateur est d'aller plutôt dans le sens d'un alignement des dispositions spécifiques sur le droit commun. Quant à la suppression des avantages fiscaux attachés aux produits d'épargne tels que les PEL et les CEL, elle avait été envisagée au travers de la hausse des prélèvements sociaux applicable rétroactivement lors des débats sur le projet de loi de financement de la sécurité sociale 2013 mais face à l'émotion suscitée par cette mesure auprès des épargnants, le gouvernement a maintenu le *statu quo*⁶⁰.

Fiscalité locale

Les auteurs du rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise ont souligné que la réforme de la taxe professionnelle était globalement positive pour les entreprises et pour leur compétitivité. Mais ils mettent en évidence que la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) ne permet pas toujours de mesurer la capacité contributive des entreprises et n'est pas une source de simplification au regard de leurs obligations déclaratives⁶¹. À cet égard, le Conseil des prélèvements obligatoires préconise dans ses derniers rapports⁶² « d'aligner les modalités de déclaration des effectifs de CVAE sur ceux de la DADS ».

Le Conseil des prélèvements obligatoires considère de son côté que la combinaison d'une taxation foncière (la CFE) avec la taxation de la richesse créée (CVAE) est relativement pertinente et que la coexistence de la CVAE avec la CFE est un bon compromis⁶³ mais il reconnaît qu'entre 2010 et 2011, la forte progression de la charge fiscale des entreprises résultant de la fiscalité locale économique provient principalement de celle de la CVAE⁶⁴. Il met en évidence que « le choix, avec la CVAE, d'un impôt davantage en lien avec l'activité économique et reflétant la création de richesse par les entreprises a pour contrepartie une ressource fiscale qui peut fluctuer suivant la conjoncture et qui est nécessairement moins stable pour les collectivités territoriales (par comparaison avec la CFE) qui perçoivent le produit de la CVAE reversé par l'État⁶⁵ ». En épousant le cycle économique, la CVAE est plutôt favorable aux entreprises mais l'évolution de l'assiette fiscale de la CVAE reste complexe à analyser⁶⁶.

Les organisations patronales entendent rouvrir le débat sur la CVAE mais le gouvernement a plutôt privilégié l'impôt sur les sociétés. La piste consistant à rendre la CVAE non déductible de l'impôt sur le revenu n'a pas été privilégiée.

Fiscalité environnementale et compétitivité

Les auteurs du rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise ont rapproché les exigences environnementales de la nécessaire restauration de la compétitivité. Ils annoncent qu'une partie de la dépense fiscale liée à la création du CICE (crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi) serait couverte en 2016 par l'instauration de nouvelles mesures de fiscalité environnementale. La question de l'affectation des ressources issues de la fiscalité environnementale et surtout du financement d'une mesure destinée aux entreprises par les ménages a suscité de vifs débats au sein même de la majorité présidentielle. Certains y voient plus un prétexte qu'une véritable politique fiscale environnementale.

Les auteurs du rapport précité mettent en évidence les carences de la politique fiscale environnementale⁶⁷ qui souffre, à la fois, de son caractère embryonnaire et de l'absence de pérennité de certaines mesures (telle que la contribution climat énergie), d'une absence de cohérence et de lisibilité. Notre système fiscal comporte un

“ La politique fiscale environnementale souffre à la fois de son caractère embryonnaire, de l'absence de pérennité de certaines mesures, d'une absence de cohérence et de lisibilité. ”

59. La loi de finances pour 2014 (L. fin. 2014, n° 2013-1278, 29 déc. 2013, art. 70 : JO 30 déc. 2013, p. 21829 ; Dr. fisc. 2014, n° 1-2, comm. 8) a créé un PEA dédié aux titres de PME et d'ETI (entreprises de taille intermédiaire) dit PEA-PME à compter du 1^{er} janvier 2014. La réforme du PEA et la création de ce nouveau PEA ont été annoncées le 26 août 2013 aux Assises de l'entrepreneuriat et font suite au rapport de deux parlementaires (Karine Berger et Dominique Lefebvre) du 2 avril 2013, intitulé « Dynamiser l'épargne financière des ménages pour financer l'investissement et la compétitivité ».

60. Lors de la présentation du projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2014, le gouvernement voulait appliquer un taux de prélèvement uniforme de 15,5% sur l'ensemble des gains réalisés lors du rachat de certains produits de placement comme le PEA, le PEL et les contrats d'assurance-vie depuis 1997 (année correspondant à l'entrée de ces produits dans l'assiette de la CSG). Jusqu'à cet aménagement envisagé, les gains de ces produits étaient soumis à un taux historique (au taux en vigueur à l'époque de leur réalisation). La disposition nouvelle ayant fait polémique, le gouvernement a finalement retiré les PEA, les PEL et l'épargne salariale de ce projet d'alignement vers le haut à 15,5% des prélèvements sociaux sur certains produits d'épargne mais l'a maintenu pour les contrats d'assurance-vie.

61. Rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise, préc., p. 105 et 108.

62. Conseil des prélèvements obligatoires, « Fiscalité locale et entreprises », préc., p. 141, 142.

63. Conseil des prélèvements obligatoires, « Fiscalité locale et entreprises », préc., p. 98.

64. Conseil des prélèvements obligatoires, « Fiscalité locale et entreprises », préc., p. 68.

65. Conseil des prélèvements obligatoires, « Fiscalité locale et entreprises », préc., p. 70.

66. Conseil des prélèvements obligatoires, « Fiscalité locale et entreprises », préc., p. 70 et p. 78.

67. Rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise, préc., p. 136 à 140.

certain nombre de dispositifs constitutifs d'incitations anti-écologiques (fiscalité sur l'énergie, fiscalité sur la possession des véhicules automobiles, prix des combustibles fossiles, caractère forfaitaire du chèque vert proposé en compensation de la taxe carbone).

Les auteurs du rapport précité rappellent qu'une fiscalité environnementale doit avoir pour finalité de modifier le comportement des agents économiques et non une finalité financière. Par ailleurs, associée à la compétitivité, elle doit s'inscrire dans la durée. La détermination du rythme d'évolution du taux d'imposition (et peut-être même de son assiette) devrait être confiée à une commission indépendante. Sur ce point, les auteurs du rapport précité semblent ignorer la jurisprudence du Conseil constitutionnel qui ne cesse depuis de nombreuses années de réhabiliter le principe de légalité fiscale et qui invite le législateur à exercer la plénitude de sa compétence. Dès lors qu'il s'agit de prélèvements de nature fiscale, la détermination de l'assiette et des taux de ces derniers relève de l'article 34 de la Constitution et ne peut relever d'une commission indépendante.

Les auteurs du rapport précité mettent surtout en avant les difficultés d'une fiscalité environnementale négative susceptible de porter atteinte

à la durabilité de la croissance économique et notamment la difficulté d'affecter le produit d'incitations négatives à des incitations positives⁶⁸. Ils affirment à cet égard qu'« une fiscalité environnementale prenant la forme d'une incitation négative comprend dans sa nature même une notion de sacrifice transitoire. À ce titre, les exemptions catégorielles ou sectorielles doivent être proscrites de toute mesure fiscale environnementale. Le souci de ne pas éliminer certains agents (ménages dépendant des transports personnels, industries aux processus polluants) peut toutefois conduire à mettre en place des mesures d'aides positives sur des consommations soigneusement identifiées comme durables sur le plan de la compétitivité nationale et de l'environnement... Pour autant, ces mesures de compensation ne doivent pas priver la fiscalité environnementale de leur effet incitatif... Elle doivent être appréciées *in concreto*⁶⁹ ». Ils mettent en garde les autorités publiques contre toute mesure à visée environnementale « susceptible de détruire une partie de l'offre française de favoriser une consommation d'origine essentiellement étrangère ou de tirer vers le bas la spécialisation productive nationale⁷⁰ ».

Toutes ces propositions et constats que nous venons de présenter, seront, sans aucun doute, une source d'inspiration pour les autorités politiques. Reste à savoir, pour la plupart de ces propositions de réforme, si elles trouveront une traduction dans notre législation. ■

68. Rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise, préc., p. 135 et p. 140 à 147.

69. Rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise, préc., p. 133, 134.

70. Rapport de l'Institut Montaigne et de l'Institut de l'entreprise, préc., p. 134.



Marie-Christine STECKEL-ASSOUÈRE
Maître de conférences HDR – Université de Limoges (OMIJ)
Présidente de la commission sur la réforme territoriale du GRALE-CNRS

Les bénéfices de la pragmatique révision de la valeur locative des locaux à usage commercial ou professionnel

La révision des valeurs locatives des locaux à usage commercial ou professionnel sera pleinement effective en 2016. Face aux difficultés techniques et aux répercussions économiques de cette réforme, le Parlement a fait preuve de sagesse en privilégiant le pragmatisme et en recherchant des bénéfices, d'une part, pour l'administration fiscale, d'autre part, pour les redevables des impôts directs locaux et enfin pour les collectivités territoriales et les établissements de coopération intercommunale.

Une révision pragmatique et bénéfique des valeurs locatives des locaux à usage commercial ou professionnel¹ a été organisée de manière progressive par l'article 34 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 portant loi de finances rectificative pour 2010. Cette réforme, dont la portée sera pleinement effective en 2016, se justifie – nonobstant le niveau très élevé de la pression fiscale en France – par la nécessité de remédier à l'obsolescence de la valeur locative cadastrale des biens immobiliers² à partir de laquelle sont calculés les impôts

directs locaux³. Le montant de la taxe foncière sur les propriétés bâties et de la cotisation foncière des entreprises dépend, en effet, de l'estimation du loyer annuel susceptible d'être retiré de la location éventuelle desdits locaux. Certes, une actualisation a été réalisée en 1980 par nature de propriété, mais avec un coefficient par département, une date de référencement remontant au 1^{er} janvier 1978 et sans intégrer la taxe professionnelle, ancêtre de l'actuelle cotisation foncière des entreprises. Bien sûr, le législateur vote chaque année dans la loi de finances initiale un coefficient

1. Sont concernés les locaux commerciaux et biens divers (Art. 1498 CGI) et les locaux utilisés pour l'exercice d'une profession libérale (Art. 1496 CGI).
2. Les références correspondent au marché locatif de 1970 pour les locaux situés en métropole et de 1975 pour les locaux situés dans les départements d'outre-mer.
3. Outre la taxe foncière sur les propriétés bâties et la cotisation foncière des entreprises frappant les biens commerciaux ou professionnels, la valeur locative cadastrale sert également de base de calcul de la taxe d'habitation, de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères, de la taxe spéciale d'équipement perçue pour la région Île-de-France mais aussi des dotations étatiques versées aux collectivités territoriales. Elle sert, en outre, de base de répartition du produit de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises entre les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre.

de revalorisation⁴ mais celui-ci s'applique de manière uniforme à tous les biens immobiliers sans tenir compte de la réalité du marché locatif. Il en résulte, dès lors, une injustice fiscale entre les propriétaires de biens immobiliers notamment anciens et récents.

De surcroît, le mécanisme de calcul de la valeur locative s'avère complexe pour l'administration fiscale et opaque⁵ pour les redevables dans la mesure où si l'immeuble était loué dans des conditions normales au 1^{er} janvier 1970, la méthode d'évaluation par bail était jusqu'à présent appliquée. Dans le cas contraire, à savoir pour 93%⁶ des

locaux professionnels, la méthode par comparaison à un local-type⁷ était mise en œuvre, et, en cas d'impossibilité, l'administration fiscale recourait à la méthode par appréciation directe (Art. 1498 CGI).

Face aux difficultés techniques et aux répercussions économiques de cette réforme touchant 3,3 millions de locaux professionnels, le Parlement a fait preuve de sagesse en privilégiant le pragmatisme et en recherchant des bénéficiaires d'une part pour l'administration fiscale, d'autre part pour les redevables des impôts directs locaux et enfin pour les collectivités territoriales et les établissements de coopération intercommunale.

1 La révision pragmatique de la valeur locative des locaux à usage commercial ou professionnel

Le caractère pragmatique de cette réforme s'illustre d'un côté par les finalités pratiques de l'expérimentation opérée durant l'année 2011 et d'un autre côté par les modalités logiques de la révision adoptées en 2013.

Les finalités pratiques de l'expérimentation

L'expérimentation, présentée comme un préalable à toute révision, a fait l'objet d'un consensus grâce à la concertation engagée durant l'année 2010 par les administrations centrales avec, d'un côté, les associations des élus locaux et les parlementaires et, d'un autre côté, les principales organisations professionnelles et organismes consulaires.

Par conséquent, la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 a fixé la date de référence de la détermination de la valeur locative au 1^{er} janvier 2013 afin de mener antérieurement une révision expérimentale des locaux à usage commercial ou professionnel dans cinq départements : l'Hérault, le Pas-de-Calais, le Bas-Rhin, la Haute-Vienne et Paris.

Le test réalisé sur cet échantillon représentatif « des grands types de populations de locaux professionnels, des différents types de tissus fiscaux et de zones géographiques et des différents tissus communaux »⁸ a, selon le rapport présenté au Parlement en janvier 2012 par la Direction générale des finances publiques (DGFiP), « fourni une base solide de données pour simuler les résultats de la révision (retour de 86% des déclarations attendues), a permis à l'administration fiscale de s'assurer du bon fonctionnement de ses procédures de gestion, des futurs imprimés et des outils informatiques, de tester en réel la communication et la relation avec les usagers et de constater les effets

de la réforme pour les contribuables et constitue à ce titre une base de travail pour d'éventuelles adaptations dans le cadre de la généralisation de la réforme »⁹. D'ailleurs, pour lutter contre les importants transferts de charge consécutifs des locaux industriels vers les locaux professionnels, la DGFiP a préconisé une expertise complémentaire pour trouver les moyens de lutter contre un effet d'aubaine ou au contraire une trop lourde pression fiscale pour les propriétaires de biens commerciaux ou professionnels. Même si ces transferts de charge doivent être corrigés pour limiter les contestations des contribuables, ils n'ont pas remis en cause cette réforme contrairement à celle initiée par la loi n° 90-669 du 30 juillet 1990, avortée par manque de volontarisme politique.

Par contre, selon le rapport d'information sur la révision des valeurs locatives professionnelles ou commerciales du 13 juin 2012 « la diversité des marchés locatifs justifie l'utilisation des secteurs tarifaires, les répercussions financières pour les contribuables doivent être lissées, les effets sur la taxe d'enlèvement des ordures ménagères doivent être neutralisés et les locaux industriels doivent être écartés du champ d'application de la réforme »¹⁰.

Fort des conclusions de l'expérimentation et du rapport parlementaire, le Parlement a adopté par l'article 37 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 portant loi de finances rectificative pour 2012, les modalités de la révision. Ainsi, l'expérimentation a été généralisée en 2013 à l'ensemble du territoire métropolitain et dans les départements d'outre-mer. Subséquemment, les propriétaires de locaux à usage commercial ou professionnel ont reçu en février 2013 une déclaration¹¹ à remplir pour chaque local possédé. La révision des valeurs locatives des locaux commerciaux ou

4. Pour 2014, le coefficient retenu est 1,009 pour les propriétés non bâties, 1,009 pour les immeubles industriels relevant du 1^o de l'article 1500 et 1,009 pour l'ensemble des autres propriétés bâties.

5. Cour des comptes, « L'assiette des impôts locaux : la détermination des bases cadastrales et leur gestion par les services de l'État », Rapport public annuel, 2009, p. 27-54 ; CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, Rapport sur la fiscalité locale, 2009.

6. DGFiP, Rapport au Parlement sur les conséquences de la révision. Résultats de l'expérimentation menée en 2011, 135 p., p. 11.

7. Le local-type est choisi par l'administration fiscale et la commission communale, et le cas échéant intercommunale, des impôts directs locaux.

8. DGFiP, Rapport au Parlement sur les conséquences de la révision, op. cit., p. 21 et suivantes.

9. Ibidem, p. 7-8.

10. MARC (F.), JARLIER (P.), Rapport d'information n° 593 au nom de la commission des finances sur la révision des valeurs locatives professionnelles et commerciales, Sénat, 13/06/2012, 135 p., p. 24 et suivantes.

11. Arrêté 18/02/2013 relatif au modèle de déclaration à souscrire dans le cadre de la mise en œuvre de la révision des valeurs locatives des locaux professionnels, JO, n° 0044, 21/02/2013, p. 2946.

professionnels sera prise en compte pour le calcul des impôts directs locaux de l'année 2015 sur la base des évaluations réalisées entre 2013 et 2014.

Les modalités logiques de la révision

Dès à présent, il appartient aux propriétaires de local commercial ou professionnel mais aussi de local à usage mixte au titre de sa partie commerciale ou professionnelle de souscrire la déclaration cerfa 14284*03 – n° 6660-REV dans les trois mois suivant, soit la création de nouveaux locaux commerciaux ou professionnels, soit le changement de leur utilisation ou de leur consistance par agrandissement, surélévation, division ou réunion de locaux. En cas de retard, et *a fortiori* de défaut de déclaration, le propriétaire encourt une amende de 150 €. Par ailleurs, toute omission ou inexactitude sera réprimée par une amende de 15 € et, le cas échéant, le cumul de ces sanctions financières pourra atteindre 150 € (Art. 1512 CGI). Jusqu'à l'entrée en vigueur du nouveau système d'évaluation au 1^{er} janvier 2016, les propriétaires doivent également adresser une déclaration cerfa 12161*03 – n° 6660-CDB.

Pour remplir ces déclarations, les propriétaires peuvent profiter des conseils dispensés par le service d'assistance départemental dont ils relèvent. Il s'agit du centre des impôts fonciers¹² ou, le cas échéant, du pôle d'évaluation des locaux professionnels¹³ ou de la cellule de révision foncière¹⁴.

Le calendrier de la révision des valeurs locatives des biens commerciaux et professionnels a été allongé de quelques mois pour tenir compte des résultats des élections municipales des 23 et 30 mars 2014. La légitimité démocratique imposait assurément d'associer les nouveaux élus municipaux et communautaires aux travaux des nouvelles commissions départementales des valeurs locatives des locaux professionnels (CDVLLP) et des nouvelles commissions départementales des impôts directs locaux (CDIDL), dont les membres devaient être désignés – conformément à l'article 11 du décret n° 2013-993 du 7 novembre 2013 – avant le 9 janvier 2014. Dans ce but, le décret n° 2014-745 du 30 juin 2014¹⁵ prévoit la désignation, d'un côté, dans les deux mois des maires et, d'un autre côté, dans les trois mois des représentants des établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre, suivant le renouvellement général des conseils municipaux et communautaires des 23 et 30 mars 2014 et, par dérogation, au plus tard le 31 octobre 2014.

La commission départementale des valeurs locatives des locaux professionnels comportera, sous réserve des particularités du Conseil de Paris,

pour la durée de leur mandat, des membres du conseil général désignés par leur assemblée, des maires et des représentants des EPCI désignés par l'association départementale des maires ou par le représentant de l'État s'il existe plusieurs associations de maires dans le département, neuf représentants des contribuables désignés par le représentant de l'État pour six ans – dont trois personnes désignées après consultation des chambres de commerce et d'industrie territoriales, deux personnes désignées après consultation de la chambre des métiers et de l'artisanat départementale ou régionale, trois personnes désignées après consultation des organisations d'employeurs au niveau interprofessionnel les plus représentatives dans le département, une personne désignée après consultation des organisations représentatives des professions libérales dans le département – et des représentants de l'administration fiscale désignés par le directeur départemental des finances publiques.

De plus, le décret n° 2014-745 du 30 juin 2014 fixe au 1^{er} décembre 2014 la date-butoir à laquelle l'administration fiscale doit remettre aux commissions départementales des valeurs locatives des locaux professionnels les avant-projets, sur la base desquels elles s'appuieront pour exercer leur pouvoir décisionnel en matière de délimitation des secteurs d'évaluation et de détermination des tarifs et des parcelles concernées par les coefficients de localisation. À compter de la réception des avant-projets, les commissions disposent d'un délai de deux mois pour établir les projets de tarifs et de secteur.

12. C'est le cas notamment dans les départements 1, 4, 6 ou encore 93.
13. C'est le cas notamment dans les départements 2, 3, 24, 25 ou encore 82.
14. C'est le cas notamment dans les départements 5, 10, 11 ou encore 60.
15. Ce décret modifie le décret n° 2013-993 du 7/11/2013 fixant les modalités de mise en place et de fonctionnement des CDVLLP et des CDIDL.

Composition des commissions départementales des valeurs locatives des locaux professionnels

(sous réserve des particularités du Conseil de Paris)

- Membres du Conseil général désignés par leur assemblée pour la durée de leur mandat ;
- Maires et représentants des EPCI désignés par l'association départementale des maires ou par le représentant de l'État s'il existe plusieurs associations de maires dans le département ;
- 3 représentants des contribuables désignés après consultation des chambres de commerce et d'industrie territoriales ;
- 2 représentants des contribuables désignés après consultation de la chambre des métiers et de l'artisanat départementale ou régionale ;
- 3 représentants des contribuables désignés après consultation des organisations d'employeurs au niveau interprofessionnel les plus représentatives dans le département ;
- 1 représentant des contribuables désigné après consultation des organisations représentatives des professions libérales dans le département
- et des représentants de l'administration fiscale désignés par le directeur départemental des finances publiques.

Nouvelle composition des commissions départementales des impôts directs locaux

(sous réserve des particularités du Conseil de Paris)

- des membres du Conseil général désignés par leur assemblée ;
- des maires et des représentants des EPCI à fiscalité propre désignés par l'association départementale des maires ou par le représentant de l'État s'il existe plusieurs associations de maires dans le département ;
- 1 représentant des contribuables désigné après consultation de la chambre des métiers et de l'artisanat départementale ou régionale ;
- 2 représentants des contribuables désignés après consultation des chambres de commerce et d'industrie territoriales
- 1 représentant des contribuables désigné après consultation de la chambre des métiers et de l'artisanat départementale ou régionale
- 1 représentant des contribuables désigné après consultation des organisations représentatives des professions libérales dans le département ;
- et des représentants de l'administration fiscale désignés par le directeur départemental des finances publiques.

Le décret n° 2014-745 du 30 juin 2014 adapte, par ailleurs, la composition des commissions départementales des impôts directs locaux en remplaçant parmi les cinq représentants des contribuables désignés par le représentant de l'État pour six ans celui qui devait représenter la commission de conciliation - en raison de son inexistence ou son absence de fonctionnement dans de nombreux départements - par une personne désignée après consultation de la chambre des métiers et de l'artisanat départementale ou régionale. S'agissant des quatre autres représentants des contribuables, deux personnes sont désignées après consultation des chambres de commerce et d'industrie territoriales, une seconde personne est désignée après consultation de la chambre des

métiers et de l'artisanat départementale ou régionale, et une personne est désignée après consultation des organisations représentatives des professions libérales dans le département. Cette commission comporte, ensuite, à l'instar de la commission départementale des valeurs locatives, des locaux professionnels pour la durée de leur mandat, sous réserve des particularités du Conseil de Paris, des membres du Conseil général désignés par leur assemblée, des maires et des représentants des EPCI à fiscalité propre, désignés par l'association départementale des maires ou par le représentant de l'État s'il existe plusieurs associations de maires dans le département et des représentants de l'administration fiscale désignés par le directeur départemental des finances publiques.

Dès 2017, il appartiendra aux commissions départementales des valeurs locatives des locaux professionnels « de délimiter les secteurs géographiques locatifs, de fixer les tarifs au mètre carré de chaque catégorie, de classer les locaux et de décider de l'application de coefficients de localisation » (Art. 1518 bis CGI). Les différends entre une commission départementale des valeurs locatives des locaux professionnels et une ou plusieurs commissions communales ou intercommunales seront arbitrés par une commission départementale des impôts directs locaux.

La mise à jour sera réalisée de manière permanente par la DGFIP sur la base des liasses fiscales jointes aux déclarations de résultats déjà transmises chaque année par les exploitants et en tenant compte des éventuelles modifications des coefficients de localisation ou de création de nouveaux tarifs par les commissions départementales des valeurs locatives des locaux professionnels.

2 La révision bénéfique de la valeur locative des locaux à usage commercial ou professionnel

L'administration fiscale et – sous réserve – les contribuables retirent deux bénéfices majeurs de cette révision de la valeur locative des locaux commerciaux et professionnels. Ils profitent de l'instauration d'une grille tarifaire par secteur d'évaluation et de la simplification du calcul de la valeur locative.

La substitution bénéfique de la notion de local-type par une grille tarifaire par secteur d'évaluation

Au lieu de reposer sur la référence à un local-type et les règles cadastrales obsolètes de 1970 ou

1975, la valeur locative des biens commerciaux ou professionnels correspondra dorénavant à la réalité du marché locatif. À cette fin, la valeur locative de chaque local à usage commercial ou professionnel sera appréciée au regard de la grille tarifaire applicable au secteur d'évaluation où le bien immobilier est situé dans le département dans la mesure où, en vertu de l'article 34 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 portant loi de finances rectificative pour 2010, « est constitué, dans chaque département, un ou plusieurs secteurs d'évaluation qui regroupent les communes

ou sections cadastrales de communes qui, dans le département, présentent un marché locatif homogène ». Le découpage lié au tissu fiscal et économique pourra conduire à regrouper un secteur supra-communal ou infra-communal ou encore des zones non contiguës.

Si la valeur locative de « chaque propriété ou fraction de propriété est appréciée d'après sa consistance, son affectation, sa situation et son

état, à la date de l'évaluation » (Art. 1495 CGI), un local commercial ou professionnel devra être classé dans une seule catégorie en fonction de l'activité principale, et en cas de poly-activités, de la plus grande surface occupée pour ladite activité. À dessein, le décret n° 2011-1267 du 10 octobre 2011 distingue dix sous-groupes et trente-neuf catégories de locaux commerciaux et professionnels¹⁶.

16. Les arrêtés fixant les normes et la procédure de classement du 23/12/2009 pour les hôtels de tourisme (JO, n° 0300, 27/12/2009, p. 22466) et du 6/07/2010 pour les terrains de camping (JO, n° 0156, 8/07/2010, p. 12473) continuent à s'appliquer.

10 Sous-groupes	39 Catégories
I) Magasins et lieux de vente	1 : Boutiques et magasins sur rue 2 : Commerces sans accès direct sur la rue 3 : Magasins appartenant à un ensemble commercial 4 : Magasins de grande surface (surface principale comprise entre 400 et 2 500 m ²) 5 : Magasins de très grande surface (surface principale supérieure ou égale à 2 500 m ²) 6 : Stations-service, stations de lavage et assimilables 7 : Marchés
II) Bureaux et locaux divers assimilables	1 : Locaux à usage de bureaux d'agencement ancien 2 : Locaux à usage de bureaux d'agencement récent 3 : Locaux assimilables à des bureaux mais présentant des aménagements spécifiques
III) Lieux de dépôt ou de stockage et parcs de stationnement	1 : Lieux de dépôt à ciel ouvert et terrains à usage commercial ou industriel 2 : Lieux de dépôt couverts 3 : Parcs de stationnement à ciel ouvert 4 : Parcs de stationnement couverts 5 : Installations spécifiques de stockage
IV) Ateliers et autres locaux assimilables	1 : Ateliers artisanaux 2 : Locaux utilisés pour une activité de transformation, de manutention ou de maintenance 3 : Chenils, viviers et autres locaux assimilables
V) Hôtels et locaux assimilables	1 : Hôtels « confort » (4 étoiles et plus, ou confort identique) 2 : Hôtels « supérieur » (2 ou 3 étoiles, ou confort identique) 3 : Hôtels « standard » (1 étoile, ou confort identique) 4 : Foyers d'hébergement, centres d'accueil, auberges de jeunesse 5 : Hôtels-clubs, villages de vacances et résidences hôtelières
VI) Établissements de spectacles, de sports et de loisirs	1 : Salles de spectacles et locaux assimilables 2 : Établissements ou terrains réservés à la pratique d'un sport ou à usage de spectacles sportifs 3 : Salles de loisirs diverses 4 : Terrains de camping confortables (3 étoiles et plus, ou confort identique) 5 : Terrains de camping ordinaires (1 ou 2 étoiles, ou confort identique) 6 : Établissements de détente et de bien-être 7 : Centres de loisirs, centres de colonies de vacances, maisons de jeunes
VII) Établissements d'enseignement et locaux assimilable	1 : Écoles et institutions privées exploitées dans un but non lucratif 2 : Établissements d'enseignement à but lucratif
VIII) Cliniques et établissements du secteur sanitaire et social	1 : Cliniques et établissements hospitaliers 2 : Centres médico-sociaux, centres de soins, crèches, haltes-garderies 3 : Maisons de repos, maisons de retraite (médicalisées ou non) 4 : Centres de rééducation, de thalassothérapie, établissements thermaux
IX) Carrières et établissements industriels non évalués selon la méthode comptable	1 : Établissements industriels nécessitant un outillage important autres que les carrières et assimilés 2 : Carrières et établissements assimilables
X) Établissements présentant des caractéristiques exceptionnelles	1 : Locaux ne relevant d'aucune des catégories précédentes par leurs caractéristiques sortant de l'ordinaire

L'article 1501 du code général des impôts, modifié par la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 portant loi de finances rectificative pour 2012, précise les tarifs applicables aux biens particuliers suivants :

Autoroutes et dépendances	4,85 € par mètre linéaire pour les voies de circulation, les échangeurs et les bretelles de raccordement
	0,61 € par mètre carré de superficie comportant un revêtement pour les aires de repos, de services, de stationnement et leurs voies d'accès ainsi que pour les zones d'élargissement des gares de péage
	2 725,79 € pour chaque plate-forme de péage, y compris les auvents et les locaux de contrôle situés à proximité; cette somme est augmentée de 1 166,54 € par voie de gare de péage
Postes d'amarrage dans les ports de plaisance	110 € pour les ports maritimes de la Méditerranée
	80 € pour les autres ports maritimes
	55 € pour les ports non maritimes (Tarif susceptible d'être minoré ou majoré de 20% ou 40% après avis commissions communales ou intercommunales des impôts directs

La simplification bénéfique du calcul de la valeur locative

La valeur locative d'un local professionnel correspondra au produit de sa surface, pondérée par un tarif au mètre carré en fonction de la catégorie à laquelle il est rattaché, auquel sera ensuite appliqué un coefficient de localisation.

Sous l'empire du décret n° 2011-1313 du 17 octobre 2011, « la surface pondérée d'un local est la somme, le cas échéant arrondie au mètre carré inférieur, des superficies de ses différentes parties, affectées, le cas échéant, du coefficient mentionné au troisième alinéa. La superficie des différentes parties d'un local, y compris celle des dégagements et sanitaires, est la superficie réelle, mesurée au sol, entre murs ou séparations et arrondie au mètre carré inférieur. Lorsque l'une de ces parties a une valeur d'utilisation réduite par rapport à l'affectation principale du local, la

superficie de cette partie est réduite par application d'un coefficient fixé à 0,5 lorsque cette partie est couverte et à 0,2 dans le cas contraire ».

S'agissant des locaux particuliers, comme le stade de France, une appréciation directe sera opérée mais en appliquant en premier lieu un taux unique à la valeur vénale et en second lieu un abattement en cas d'affectation à un service public ou d'une utilité générale.

Cette révision pragmatique et bénéfique des valeurs locatives des locaux à usage commercial ou professionnel constituera un progrès indéniable en matière de justice fiscale. Pour autant, elle devra être complétée par la révision des valeurs locatives des 33,5 millions de locaux d'habitation dont la nécessité devient d'autant plus criante que les dépenses des collectivités territoriales ne cessent de croître malgré une baisse de leurs ressources retirées des dotations étatiques. Si l'article 74 de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013 a déjà programmé une expérimentation au cours de l'année 2015 pour réviser les valeurs locatives des locaux d'habitation et des locaux servant à l'exercice d'une activité salariée à domicile, l'arrêté devant préciser les cinq départements retenus n'a toujours pas été, à la date du 3 juillet 2014, publié. Or, selon le calendrier établi par la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, un rapport présentant les résultats de l'expérimentation devrait être présenté avant le 30 septembre 2015 au Parlement afin qu'il statue sur la généralisation de la révision des valeurs locatives des habitations pour, le cas échéant, une prise en considération des valeurs locatives révisées au titre de l'année 2018. ■

Calendrier de la révision

- Année 2010 : Concertation
- Décembre 2010 : Adoption du principe de la révision par le Parlement
- Année 2011 : Expérimentation dans 5 départements
- Janvier 2012 : Rapport de la DGFIP au Parlement sur les conséquences de la révision
- Juin 2012 : Rapport d'information du Sénat sur la révision
- Août 2012 : Généralisation de l'expérimentation et fixation des modalités de la révision
- Février 2013 : Envoi de la déclaration aux propriétaires de locaux professionnels
- 2013-2014 : Évaluation des bases
- Janvier 2016 : Entrée en vigueur de la révision pour les impôts directs locaux de 2015

Avec l'assurance Auto **AMF Assurances**, bénéficiez de garanties claires, de nombreuses réductions à cumuler et d'avantages dédiés à votre statut d'agent public.

Protection adaptée, sécurité assurée

Avec deux gammes, Essentiel et Référence, **AMF Assurances** vous propose un large choix de formules, pour répondre à vos besoins et tenir compte de votre budget.

ESSENTIEL

- 5 formules de la Tiers à la Tous Risques.
- Incluant **des garanties indispensables** :
 - › Assistance⁽¹⁾ 24 h/24, 7j/7, Accident 0 km, Panne 50 km,
 - › Protection Juridique en cas d'accident⁽²⁾.
- Une protection du conducteur jusqu'à 800 000 € en cas d'incapacité permanente.
- Des franchises ajustées.
- Un tarif attractif.

RÉFÉRENCE

- 6 formules de la Tiers à la Tous Risques maximale.
- Des garanties et des services élargis au meilleur rapport qualité/prix avec, selon la formule choisie :
 - › Assistance⁽¹⁾ 24 h/24, 7j/7, Accident et Panne 0 km y compris crevaison, panne et erreur de carburant,
 - › Protection Juridique étendue⁽³⁾,
 - › Véhicule de remplacement,
 - › Garantie Panne mécanique.
- Garantie du conducteur jusqu'à 1 300 000 € en cas d'incapacité permanente.



Des avantages dédiés à votre statut d'agent public

- Couverture sans supplément de cotisation de vos trajets effectués pour besoin de service.
- Garantie du conducteur avec pertes de revenus et primes⁽⁴⁾ en cas d'accident.
- Couverture gratuite possible du **véhicule emprunté à l'employeur** pour déménager.

RENSEIGNEZ-VOUS VITE !

 **N° Vert 0 800 42 62 89**

APPEL GRATUIT DEPUIS UN POSTE FIXE

Dans votre Agence **Matmut/AMF Assurances**
Sur **amf-assurances.fr**

Spécial
budget
12 fois
sans frais
par prélèvement**

Document non contractuel. L'ensemble des garanties évoquées dans ce document s'applique dans les limites et conditions définies au contrat.

⁽¹⁾ Prestations d'assistance réalisées par IMA GIE.

⁽²⁾ Prestations de protection juridique réalisées par Matmut.

⁽³⁾ Extension à la Protection Juridique relative au bien : prestations réalisées par **Matmut Protection Juridique**, 66 rue de Sotteville 76100 Rouen.

⁽⁴⁾ Primes et indemnités soumises à l'impôt sur le revenu.

Offres tarifaires soumises à conditions disponibles en Agences ou sur **amf-assurances.fr**.

* À conditions de garanties et de taxes identiques, hors évolution du bonus/malus.

** Minimum de 15 € par prélèvement.

AMF Assurances, Société anonyme à directoire et conseil de surveillance au capital de 69 416 644 € entièrement libéré - N° 487 597 510 RCS Rouen. Entreprise régie par le Code des Assurances. Siège social : 66 rue de Sotteville 76100 Rouen. Adresse postale : 76030 Rouen Cedex 1. **Studio Matmut**.



Alain CAUMEIL

Administrateur des finances publiques

Adjoint au responsable du pôle gestion publique de l'État
DRFiP d'Île-de-France et du département de Paris

L'offre de service de la Direction régionale d'Île-de-France aux établissements publics nationaux

Les enjeux que représentent les établissements publics nationaux à Paris ont conduit la DRFiP d'Île-de-France à leur proposer une offre de service. L'objectif est de consolider et de développer les relations avec ces acteurs essentiels des politiques publiques. L'expérimentation, lancée il y a deux ans, montre que cette offre de service répond à un vrai besoin.

Les opérateurs de l'État, et singulièrement en leur sein les établissements publics, constituent un point d'attention des pouvoirs publics en raison de leur importance dans la mise en œuvre des politiques publiques et des enjeux financiers qu'ils représentent.

Consciente de ces enjeux, la Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP) a accentué ses efforts afin de renforcer son rôle auprès de ces organismes et conforter la position des agents comptables.

Les enjeux que représentent les établissements publics sur la région Île-de-France, et en parti-

culier à Paris, ont amené le Directeur régional à souhaiter consolider le partenariat avec les établissements publics nationaux parisiens.

Dans ce cadre, le pôle gestion publique État a expérimenté, à compter de 2012, une offre de service en direction de ces établissements publics nationaux (EPN).

Après l'exposé des motivations justifiant cette offre de service (1), sera présenté le contenu de cette offre de service (2), et, enfin, le premier bilan qui peut en être tiré après deux ans d'expérimentation (3).

1 Une offre de service destinée à renforcer le partenariat avec les établissements publics

A- Consolider les prestations rendues actuellement aux opérateurs par la DRFiP

La présence du réseau de la DGFIP auprès des établissements publics est ancienne et de nom-

breuses relations se sont nouées au fil du temps dans différents domaines. Les services d'une direction régionale entretiennent en effet des liens fréquents et denses avec les établissements publics. Les causes et la nature de ces relations sont très hétérogènes.

Certaines relations sont liées à des obligations réglementaires (contrôle financier, audit, domaine, fiscalité), d'autres relèvent d'une logique de prestations de service concurrentielles (paie à façon¹), les dernières pouvant être de l'une et l'autre de ces natures (dépôts de fonds au Trésor).

La concentration des EPN à Paris donne à ces relations un relief et une intensité spécifiques. En effet, plus de 170 EPN sont installés à Paris (hors GIP), la paie à façon concerne une soixantaine d'établissements (40 000 paies mensuelles), l'encours des dépôts de fonds au Trésor s'élève à plus de 30 Md€ et les placements dépassent les 3 Md€.

L'un des constats, qui a justifié l'offre de service, est que ces prestations sont aujourd'hui réalisées au plan local, en ordre dispersé, sans réelle vision d'ensemble.

L'une des finalités de l'offre de service est de mieux valoriser les prestations rendues en donnant un panorama consolidé de ces relations éparées.

Mais l'ambition de l'offre de service va naturellement au-delà de la formalisation de l'existant. Il s'agit, dans le cadre d'une démarche commune, de mieux coordonner l'action des services qui interviennent auprès des EPN pour en améliorer l'efficacité et enrichir la gamme des prestations proposées.

B- Relayer l'action des services centraux sous la forme d'un guichet local unique

Contrairement à l'organisation retenue au plan central, avec un bureau dédié aux établissements publics (le bureau CE 2B), aucune structure au plan local n'est en charge des établissements publics nationaux. C'est l'un des rares domaines où l'organisation nationale ne se retrouve pas en miroir au niveau local. C'est à ce manque qu'entend répondre l'offre de service, en constituant au niveau local un relais de la direction générale pour démultiplier son action auprès des EPN.

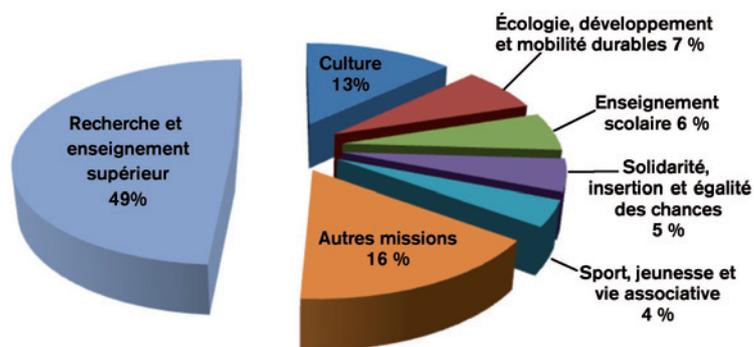
L'offre de service s'incarne au sein de la DRFiP par une structure légère (un cadre A et, pour une partie de son temps, un cadre B) qui constitue un guichet unique chargé de jouer un rôle d'interface vis-à-vis des EPN et de la direction générale. L'une de ses fonctions est de coordonner l'action de l'ensemble des services de la direction régionale amenés à travailler avec les EPN.

Les opérateurs de l'État en quelques chiffres

(source : Le forum de la performance PLF 2014)

Nombre d'opérateurs de l'État : 550 opérateurs de l'État au PLF 2014 (les établissements publics nationaux représentent 92% de l'ensemble du périmètre des opérateurs).

Répartition des opérateurs par mission (PLF 2014)



Les 550 opérateurs de l'État (Jaune « Opérateurs de l'État » 2014) sont rattachés à un ou plusieurs programmes du budget de l'État (budget général, budgets annexes et comptes d'affectation spéciale). 49% des opérateurs de l'État sont actuellement rattachés à la mission Recherche et enseignement supérieur. Viennent ensuite les missions Culture et Écologie, développement et mobilité durables qui regroupent respectivement 13% et 7% du total des opérateurs.

L'effort de financement du budget de l'État à destination des opérateurs se portera en 2014 à 50,3 Md€, en y intégrant les ressources fiscales affectées.

43% des crédits versés aux opérateurs proviennent de la mission Recherche et enseignement supérieur, 18% des crédits proviennent de la mission Travail et emploi.

Cet acteur de proximité permet de renforcer la présence de la DGFIP aux côtés des agents comptables. Cette présence plus soutenue au plan local, en complément de la direction générale, est de nature à renforcer l'effet réseau et à estomper le sentiment d'isolement qu'éprouvent parfois certains agents comptables.

Ce besoin d'appui par les services locaux de la DGFIP est d'autant plus marqué que les agents comptables sont associés à de nombreux chantiers qui affectent l'organisation et le fonctionnement de leur établissement. La certification des comptes des établissements, la mise en place d'un service facturier, la rationalisation des contrôles... sont autant de chantiers pour lesquels les agents comptables sont demandeurs de conseils et d'éléments de méthode. De même, les réformes lourdes et structurantes liées à la

¹ « La paie à façon consiste à assurer [...], selon les modalités techniques générales utilisées pour la paie des agents de l'État, les travaux mensuels et annuels afférents aux agents rémunérés sur le budget d'un organisme public dont la personnalité juridique est distincte de celle de l'État dans les conditions définies conventionnellement sous la responsabilité personnelle et pécuniaire de l'agent comptable, comptable assignataire des opérations de recettes et de dépenses de la structure précitée. » <http://www.pensions.bercy.gouv.fr/glossary>

À noter que les établissements dits LRU (universités et grandes écoles) ont l'obligation de recourir à la paie à façon.

mise en œuvre du décret sur la gestion budgétaire et comptable publique, qui sont lancées dans de nombreux établissements, confortent la nécessité de disposer d'un interlocuteur de proximité.

L'échelon local apparaît adapté pour répondre à des sollicitations nombreuses, portant sur des aspects très concrets et pour conduire une politique d'animation proactive auprès d'un nombre important d'interlocuteurs.

C- Constituer une instance d'échanges « avec et pour » les établissements

Les tutelles, comme des associations professionnelles, réunissent périodiquement les EPN à l'occasion de journées d'études. Ces réunions sont évidemment indispensables mais ont principalement pour objet de faire passer des messages descendants, même s'il est de plus en plus fréquent de recourir à la formule de témoignages pour donner un contenu plus concret à ces manifestations. Par nature, ces réunions ne sont pas destinées à répondre à des sujets opérationnels et, en tout état de cause, leur format ne favorise pas les échanges entre les intervenants et les participants et, *a fortiori*, entre ces derniers.

Or, les EPN sont demandeurs de conseils très opérationnels auxquels seuls des praticiens sont en mesure d'apporter une réponse concrète. Ainsi, un agent comptable éprouve le besoin de connaître les modalités pratiques mises en œuvre par un collègue pour moderniser une procédure de gestion ou, de manière encore plus pragmatique, disposer d'un outil utilisé par un autre établissement.

Aussi, un autre objectif de l'offre de service est de répondre à cette attente d'une instance d'échanges entre les établissements facilitant les partages d'expérience et favorisant la mutualisation des bonnes pratiques.

Dans ce domaine, l'ambition se limite à jouer un rôle de « facilitateur » en assurant l'animation de réunions au cours desquelles les établissements confrontent leurs expériences et leurs pratiques et débattent de sujets communs.

Pour fonctionner convenablement, cette instance d'échange doit se centrer sur des thématiques en phase avec les attentes des participants et associer quelques témoins clés prêts à partager leur savoir-faire, voire des outils de gestion adoptés au sein de leur établissement.

2 Une démarche d'offre de service de nature à marquer davantage la présence du réseau auprès des établissements publics

A- La nature des prestations proposées dans le cadre de l'offre de service

La conception de l'offre de service s'est largement inspirée, tant sur le fond que sur la forme, de l'expérience de la DGFIP en matière de convention de services comptables et financiers dans le secteur local. C'est ainsi que l'offre de service se présente sous la forme d'un dossier comportant un catalogue d'actions. Pour ce faire, un recensement de l'ensemble des prestations susceptibles d'être rendues à un établissement public a été réalisé auprès des services de la DRFiP².

Dans ce catalogue d'actions, chaque établissement choisit ce qui l'intéresse, en fonction de ses attentes et de ses priorités.

Chaque axe de collaboration fait l'objet d'une fiche action décrivant le contenu des engagements réciproques de l'établissement et de la DRFiP. Ces fiches action types doivent naturellement être personnalisées afin de s'adapter au contexte de l'établissement. Les fiches peuvent également préciser la qualité des intervenants à la réalisation d'une action, le calendrier de mise en œuvre des actions, définir des indicateurs pour le suivi des actions...

Si le pragmatisme est le maître-mot dans la démarche, afin de limiter le plus possible les formalités, il est néanmoins important de définir précisément ce qui est attendu de chacun et de fixer une méthodologie de collaboration efficace.

² Il va de soi que l'ensemble du dispositif a été soumis à la direction générale pour validation et que des rapports intermédiaires lui ont été transmis pour suivre l'expérimentation. La direction générale participe désormais à l'ensemble des réunions organisées par la DRFiP.

Le contenu de l'offre de service

Axe 1 : Mettre à disposition un savoir-faire et une expertise *en mutualisant des compétences et des moyens*

- > Organisation de formations
- > Organisation d'audits
- > Dématérialisation

Axe 2 : Améliorer l'efficacité des procédures : maîtriser les délais de paiement et améliorer les conditions de recouvrement en modernisant et en optimisant les chaînes de recettes et de dépenses

Dépenses

- > Optimisation de la chaîne du paiement des dépenses – rationalisation des contrôles (CHD, CAP)
- > Optimisation de la chaîne du paiement des dépenses – rationalisation de l'organisation (SFACT)
- > Développer le paiement de certaines dépenses par prélèvement automatique
- > Étude de la possibilité de mettre en place la carte affaires
- > Étude de la possibilité de mettre en place la carte d'achat

Recouvrement

- > Optimisation de la chaîne du recouvrement des recettes
- > Mise en place du prélèvement périodique et à l'échéance pour le recouvrement des recettes
- > Mise en place de l'encaissement des recettes par TIP
- > Régies : optimisation des régies

Paie à façon

- > Optimisation de la prestation dans le cadre de la paie à façon

Axe 3 : Contribuer à la maîtrise de l'information financière et comptable

- > Amélioration de la qualité des comptes
- > Renforcement de la maîtrise des risques financiers et comptables

Axe 4 : Développer l'expertise comptable, fiscale, financière et domaniale au service des responsables

- > Information et conseil en matière de fiscalité
- > Réalisation d'analyses financières
- > Optimisation de l'expertise domaniale
- > Expertise de projets d'investissement

Axe 5 : Développer et améliorer le service financier par des prestations parfaitement adaptées aux besoins de l'opérateur

- > Optimisation de la gestion du compte de dépôts de fonds
- > Promouvoir la modernisation des moyens de paiement
- > Mise en place de l'encaissement par carte bancaire sur place
- > Mise en place de l'encaissement par carte bancaire à distance *via* Internet
- > Placements adaptés au profil de la trésorerie

B- Une offre de service complémentaire aux actions de la DGFIP fondée sur une expertise locale

Un prolongement et un complément à la politique d'animation mise en œuvre par la DGFIP dans le cadre des protocoles de modernisation

La DGFIP a mis en place depuis plusieurs années une politique d'animation en direction des EPN fondée sur la contractualisation. Des protocoles

de modernisation ont ainsi été mis en œuvre entre les ordonnateurs et les comptables dans certains établissements.

L'offre de service reprend les thématiques qui figurent habituellement dans les protocoles de modernisation (dépôts de fonds au Trésor, moyens de paiements, qualité comptable...) tout en les enrichissant dans certains domaines (audit, paie à façon, contrôle interne...). Les démarches locales ne peuvent naturellement être concurrentes des initiatives de la direction générale.

L'offre de la DRFiP vient en complément de l'intervention des services centraux dans des domaines où le réseau peut se prévaloir d'une expérience ou de compétences.

C'est ainsi que pour assurer une action cohérente et coordonnée, la DRFiP n'a pas vocation à répondre aux questions des EPN, compétence qui relève du pôle national de soutien au réseau (PNSR) ; de même, en matière de formation, c'est le PNSR qui a la compétence de principe, la DRFiP n'intervenant le cas échéant que pour répondre à des demandes spécifiques (formations sur les régies, paie à façon...).

Les prestations que les directions locales peuvent proposer aux établissements publics ne doivent pas être davantage concurrentes des prérogatives dévolues aux agents comptables. Aussi, la DRFiP n'intervient pas directement auprès des établissements publics pour proposer l'offre de service mais passe par l'intermédiaire des agents comptables.

Dans l'hypothèse de l'existence d'un protocole de modernisation, le rôle de la direction locale se limite à venir en appui de l'établissement pour concrétiser des actions existantes ou bien pour compléter le protocole en cours.

L'intervention de la DRFiP obéit au principe de subsidiarité en se situant en complément des travaux de la Direction sur un périmètre et sur des prestations que celle-ci considère comme prioritaires.

Une offre de service autour de prestations faisant intervenir une expertise de la DRFiP

La vocation de la DRFiP dans le cadre de l'offre de service est d'être un relais de la direction générale

pour venir en assistance aux EPN sur des sujets opérationnels.

Dans de nombreux domaines figurant dans l'offre de service, la direction régionale est à même de partager des compétences et son expérience. C'est cette expertise de terrain qui apporte aux établissements publics une vraie valeur ajoutée pour les aider dans la concrétisation de certains chantiers. Dans des domaines tels le contrôle interne comptable, les contrôles de la paie, les services facturiers..., la DRFiP bénéficie d'un savoir-faire incontestable et d'outils qu'elle peut partager.

L'homogénéisation des systèmes d'information autour de progiciels de gestion intégrés facilite le dialogue entre les services de l'État et les EPN. Les spécificités introduites pour répondre à des besoins particuliers ne remettent pas en cause les principes et les fonctionnalités similaires de l'outil, ce qui multiplie les pratiques communes.

De même, le rapprochement des modes de gestion voulu par le règlement sur la gestion budgétaire et comptable publique (gestion en autorisation d'engagement / crédits de paiements ; le dualisme entre la comptabilité générale et budgétaire) est de nature à densifier les besoins d'échanges d'expériences.

Un point important est de souligner que les services de l'État peuvent également tirer un avantage à confronter leurs pratiques avec celles des établissements publics. C'est un enseignement qui est très vite ressorti des expérimentations.

3 Une expérimentation aux résultats prometteurs

L'offre de service a été lancée courant 2011 sous une forme unique adossée à la contractualisation. Très vite, il est apparu utile de diversifier les formules de coopération pour s'adapter aux besoins des établissements.

A- Des relations bilatérales avec les établissements fondées sur une contractualisation

Au lancement de l'expérimentation, la seule formule retenue s'inscrivait dans un cadre bilatéral sous la forme d'une convention. L'établissement saisit la DRFiP des actions qui l'intéressent et une

convention est signée entre les différentes parties prenantes. Les fiches action sont naturellement le principal contenu de la convention en déclinant précisément le périmètre du partenariat et ses modalités de mises en œuvre.

Dans ce cadre, dès 2012, la DRFiP a contractualisé avec le Musée Picasso pour lancer diverses actions portant sur la paie à façon, le contrôle interne, les régies..., la BNF (Bibliothèque Nationale de France) pour collaborer sur des thèmes tels que le contrôle de la paie, les marchés publics..., ainsi qu'avec le CNOUS pour aider l'établissement à dresser une cartographie des risques.

En 2013, cette collaboration bilatérale s'est poursuivie avec d'autres établissements :

- Le Centre régional des œuvres universitaires de Paris : travaux engagés en matière de contrôle interne ;
- DILA (Direction de l'information légale et administrative) : divers travaux conduits en matière de paie à façon ;
- ONISEP : audit sur la comptabilité analytique du stock des publications
- Théâtre National de Chaillot : audit de la fonction achat

Pour 2014, la DRFiP a d'ores et déjà été saisie par l'ONISEP pour un audit sur le régime fiscal en matière de TVA et par l'ARS d'Île-de-France pour évaluer la sécurité et l'efficacité du processus paie.

Bien que la contractualisation puisse, par son formalisme, être considérée comme la formule de coopération la plus aboutie, la DRFiP a souhaité recourir à d'autres types de partenariats moins formels.

B- Les groupes de travail thématiques

Afin de répondre de manière plus efficace aux besoins exprimés par un nombre croissant d'établissements, la DRFiP a lancé en 2013 une formule de groupes de travail rassemblant plusieurs établissements publics.

Cette formule, expérimentée fin 2012 avec des universités sur la thématique de la paie à façon, a été précédée d'une enquête auprès des établissements parisiens pour cerner leurs besoins.

Sur la base des besoins exprimés, un programme de travail a été élaboré pour 2013 et 2014.

Ainsi en 2013, 8 ateliers rassemblant 91 participants ont été organisés sur des thèmes très divers : le service facturier, le contrôle hiérarchisé de la dépense, le contrôle interne comptable, la commande publique...

Le nombre toujours plus important d'établissements qui participent aux groupes de travail témoigne de l'intérêt pour cette formule qui répond aux besoins des établissements de partager les expériences et de mutualiser des supports de gestion.

Par ailleurs la DRFiP a organisé, en 2012 et 2013, des journées d'études sur la paie à façon. Ce secteur fait l'objet d'une attention toute particulière de la Direction régionale.

Dans le cadre de l'offre de service, des restitutions sont proposées aux EPN :

↳ Témoignage

de la Bibliothèque nationale de France : Offre de service auprès des EPN

L'agence comptable de la BnF qui souhaitait engager simultanément plusieurs chantiers structurels d'envergure pour améliorer à la fois la qualité comptable et l'efficacité des contrôles, s'est rapidement heurtée à des difficultés pour mobiliser des ressources internes largement accaparées par les tâches de gestion courante et à des difficultés méthodologiques.

Pour dépasser ces difficultés et avancer dans ses projets, elle a répondu favorablement à la proposition d'offre de service proposée par la direction régionale de Paris - Île-de-France, l'objectif étant de bénéficier d'une aide extérieure ponctuelle, ciblée et adaptée à ses besoins.

Les thèmes de coopération choisis ont été le contrôle interne, la formation, le service facturier et la rationalisation des contrôles de la paie. Pour chacun de ces thèmes, des actions et un calendrier ont été définis en commun.

Ainsi, un module de formation à la commande publique, élaboré sur la base d'une trame déjà très complète réalisée par la cellule de la DRFiP chargée de l'offre de service aux EPN et adaptée par la BnF aux situations rencontrées dans l'établissement, a permis de renforcer les compétences des agents dans ce domaine à l'issue des séances de formation.

En ce qui concerne le contrôle interne, des échanges de documentations couplés à quelques séances de travail entre la DRFiP et l'agent comptable ont contribué efficace-

ment à l'élaboration du corpus documentaire du contrôle interne de la BnF.

En matière de contrôle de la paie, la présentation d'un outil de requête très performant et des séances de travail avec le service de la paie de la DRFiP ont amené la BnF à décider de son acquisition. Le service de l'agence comptable chargé du visa de la paie a également bénéficié d'une formation à cet outil et des conseils pour élaborer ses requêtes, grâce auxquels une nouvelle organisation des contrôles de la paie, principalement basée sur des contrôles a posteriori, a été mise en place.

Enfin, des réunions d'échanges avec les responsables de services facturiers de la DRFiP ont permis, même si la nature des dépenses traitées n'est pas la même qu'à la BnF, de répondre à un certain nombre de questions et de faire avancer le projet de mise en place du service facturier à la BnF.

La coopération en la DRFiP et la BnF dans le cadre de l'offre de service a donc permis à la BnF de bénéficier d'une aide dans la conduite de ses projets, sous différentes formes : renforcement ou acquisition de connaissances, partages d'expériences, mise en place et maîtrise de nouveaux outils. Cette coopération s'est révélée parfois déterminante pour l'atteinte des objectifs de l'agence comptable.

Étienne EFFA

Administrateur général des finances publiques
Agent comptable de la BIBLIOTHEQUE
NATIONALE DE FRANCE

- monographie des données de la paie présentant, en nombre et en montant, une décomposition de la paie par statut, par grade, par sexe...
- analyse des écarts entre deux paies avec l'identification de la nature des éléments variables (nouvelles prises en charge, versement d'une prime, changement de coordonnées bancaires...)

Calendrier de groupes de travail en 2014

- Les contrôles automatisés de la paie (13 mars)
- Le dossier de révision (10 avril)
- Les risques sur le processus compte bancaire (13 mai)
- Le contrôle des régies (13 juin)
- Les baux
- L'immobilier
- Les interventions
- Le financement externe de l'actif

En matière de formation³, la DRFiP a été sollicitée sur des thématiques majeures comme la dépense publique, le contrôle hiérarchisé et le contrôle interne comptable.

Cette activité a donné lieu à 21 jours de formation pour 230 participants et a concerné une trentaine d'établissements.

Ce bilan des actions engagées témoigne de l'intérêt que rencontre cette formule de travail collectif auprès des établissements. Sa souplesse, relativement au formalisme qu'impose la contractualisation, est sans aucun doute un facteur clé de son succès. Pour la DRFiP elle-même, la formule présente l'intérêt de toucher un public plus large en mobilisant moins de ressources. Pour autant, il ne doit pas y avoir d'effet d'éviction entre les deux formules mais une vraie complémentarité en fonction des thématiques. La formule de la convention permet un travail en profondeur et personnalisé alors que la formule du groupe de travail est nécessairement plus générale. Il convient au demeurant de souligner que tous les établissements qui ont contracté

avec la DRFiP participent à pratiquement tous les groupes de travail.

* * * * *

La DGFIP entretient avec les EPN des relations étroites et elle a toujours souhaité jouer un rôle actif auprès de ces acteurs essentiels des politiques publiques. En affirmant dans son projet stratégique sa volonté de renforcer son partenariat, la DGFIP montre une nouvelle fois qu'elle se positionne comme un interlocuteur privilégié des EPN dans les domaines financiers et comptables.

En la matière, la DGFIP dispose d'un atout incontestable avec son réseau local de proximité qui lui permet de démultiplier son action. C'est dans cette logique que la DRFiP d'Île-de-France et du département de Paris a souhaité expérimenter une offre de service aux EPN. L'écho favorable qu'a reçu cette offre de service montre qu'elle répond à un vrai besoin et que les services de l'État et les EPN ont un intérêt commun à mieux collaborer.

Au final, il s'agit de transposer aux EPN la logique de coopération accrue que la DGFIP a mis en place dans le cadre de la LOLF (loi organique relative aux lois de finances) auprès des autres administrations de l'État. La réussite des chantiers communs (Chorus, réforme comptable, déploiement du contrôle interne) supposait en effet de partager des objectifs, de coordonner les actions et de mutualiser des ressources nécessairement contraintes.

La DGFIP a montré, à cette occasion, sa capacité à se mobiliser pour assister les ministères et montrer, ainsi, que sa culture de service était aussi forte que sa culture de contrôle. ■

³ Il est rappelé que la DRFiP n'intervient en matière de formation que de manière complémentaire au PNSR dédié aux EPN pour répondre à des besoins non couverts par le catalogue des formations proposées par le pôle.



Philippe LATASTE
 Chef de mission
 Direction générale des douanes et droits indirects

Contrôle de gestion dans l'administration d'État : état des lieux et perspectives

Cet article a été publié dans la revue Finances et Gestion, n°314, Novembre-Décembre 2014, DFCC, qui nous a aimablement autorisé sa reproduction.

À ceux qui pourraient douter de l'existence du contrôle de gestion au sein de l'administration, il est possible de répondre que celui-ci existe bien et qu'il rend les services attendus. Toutefois, au-delà d'un statut affirmé et de démarches dynamiques, le contrôle de gestion au sein de l'État, comme dans toute structure, n'échappe pas au défi de l'adaptation au temps et au contexte.

Le contrôle de gestion est une fonction reconnue dans le cadre d'une autorisation parlementaire renouvelée.

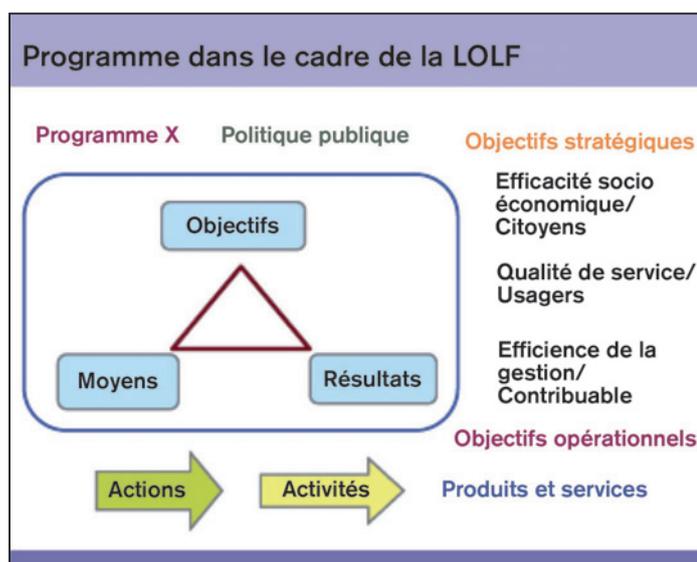
Il obéit tout d'abord à un cadre : la loi organique relative aux lois de finances (LOLF), promulguée en 2001 et entrée pleinement en application le 1^{er} janvier 2006. Elle permet désormais au Parlement de se prononcer non seulement sur le « combien » mais également sur le « pourquoi » des ressources allouées au budget de l'État. Cette loi ne marque pas la naissance du contrôle de gestion dans l'administration, mais le rend désormais incontournable.

Il répond ensuite à un périmètre : la loi de finances pour 2013 identifie ainsi 31 missions, parfois communes à plusieurs ministères (Défense, Justice, Gestion des finances publiques et des ressources humaines, Solidarité, Insertion et égalité des chances...), découpées en programmes

ministériels et en actions, assorties de *moyens* en crédits et en personnel¹, compte tenu d'*objectifs* fixés et de *résultats* attendus, mesurables par des indicateurs.

Outre les informations contenues dans les projets annuels de performance (PAP) accompagnant, pour chaque programme, la loi de finances initiale, il est rendu compte des résultats lors de la présentation de la loi de règlement annuelle (exécution de l'année N-1), à laquelle sont annexés des rapports annuels de performance (RAP).

¹ PLF 2013 : plus de 395 milliards d'euros de crédits ouverts au titre des missions et 1,9 million d'emplois ETPT.



Cette architecture de programme se décline par ailleurs sur un périmètre d'activité (une partie des actions du programme par exemple) ou un territoire (région, département), au sein de Budgets opérationnels de programmes (BOP).

À ce cadre relevant du vote et de l'information de la représentation nationale, s'ajoutent, dans des cadres ministériels ou propres à certaines administrations, des démarches de plans stratégiques².

Au-delà du cadre, la force de la mission

Une définition du contrôle de gestion est également donnée par la circulaire du Premier ministre du 21 juin 2001³ : « *Un système de pilotage mis en œuvre par un responsable dans son champ d'attribution en vue d'améliorer le rapport entre les moyens engagés – y compris les ressources humaines – et soit l'activité développée, soit les résultats obtenus dans le cadre déterminé par une démarche stratégique préalable ayant fixé des orientations. Il permet d'assurer, tout à la fois, le pilotage des services sur la base d'objectifs et d'engagements de service et la connaissance des coûts, des activités et des résultats.* »

Il bénéficie enfin de structures : l'annuaire du site *Service-Public.fr* recense 81 services et 96 fonctions rattachables au « contrôle de gestion ». Mais nombreux sont aussi les contrôleurs de gestion qui interviennent, au sein des services centraux ou déconcentrés, de façon plus ou moins formalisée (ex. lettre de mission).

C'est également un métier répertorié : s'il n'existe pas de statut de « contrôleur de gestion » dans un système de fonction publique qui est pourtant largement établi sur ce modèle, le métier n'en est pas moins reconnu.

Le répertoire interministériel des métiers de l'État (RIME) y consacre notamment une fiche. Des cycles et modules de formation sont offerts aux agents qui intègrent ces fonctions⁴ et la sensibilisation sur la place du contrôle de gestion dans la mise en œuvre des politiques publiques peut trouver place dans les formations initiales.

Des champs d'action très définis

Le contrôle de gestion opère selon des réseaux : au plan interministériel⁵ ou ministériel, sur un mode formel ou plus informel. Au niveau local ou national, différentes instances, séminaires, comités ou clubs constituent des lieux d'échanges et de rencontre pour les contrôleurs de gestion des administrations. Le plus souvent ouverts à des

homologues de l'entreprise, ils permettent aux expériences et aux bonnes pratiques d'y circuler. Le cadre européen est également propice à des échanges sur la performance de différents services publics.

C'est enfin un outil : depuis janvier 2011, l'ensemble des services de l'État partagent un même logiciel de comptabilité, Chorus (SAP), qui assure la mise en œuvre des trois comptabilités prévues par la LOLF : comptabilité budgétaire, générale et d'analyse du coût des actions, sur la base duquel pourrait se développer une approche commune de la comptabilité analytique.

Souvent ignorée, cette réalité du contrôle de gestion dans les services de l'État ne doit cependant pas masquer les marges de progression existantes pour approfondir de nouveaux modes de budgétisation et tenir compte des évolutions dans l'environnement.

Un instrument au service de l'exercice des responsabilités

La recherche de l'efficacité et de l'efficience dans les administrations, en particulier dans les services de l'État, est une démarche qui est aujourd'hui intégrée et qui demande plus que jamais une grande attention dans un contexte budgétaire contraint.

De nombreux efforts ont été faits pour que le contrôle de gestion accompagne cette démarche, dans une culture qui n'y est pas traditionnellement ouverte (ex. « le service public n'a pas de prix »). Cette fonction doit cependant continuer à s'affirmer et se maintenir au service de la responsabilisation des acteurs publics.

À cet égard, sans être exhaustif, des pistes de réflexion peuvent être proposées, offrant une vue sur des risques et des opportunités.

On constate des degrés de maturité différents dans des environnements plus ou moins complexes : si la LOLF est un moteur efficace pour ouvrir les administrations d'État aux exigences de la performance et de la connaissance des coûts – et donc au développement des instruments du contrôle de gestion – il serait illusoire de penser que le système qui a été voulu par ses initiateurs soit aujourd'hui abouti. La Cour des comptes et ses rapports sont là pour en attester et demeurent un aiguillon puissant de mobilisation.

Dans un cadre commun, la revue de détail peut aussi montrer que d'un programme à l'autre, l'une ou l'autre des administrations est moins avancée que son homologue. De même, la disparité est

² Ex. Plans stratégiques 2013-2018 de la Direction générale des finances publiques (DGFIP) et de la Direction générale des douanes et des droits indirects (DGDDI).

³ En cours de révision.

⁴ Notamment au sein de l'Institut de la gestion publique et du développement économique (IGPDE).

⁵ Animé par la Direction du Budget.

grande dans les services territoriaux de l'État qui sont par ailleurs amenés à gérer la complexité dès lors que certains d'entre eux ont à piloter une multiplicité de BOP⁶.

Enfin, les changements de structures et de dirigeants, qui ne sont pas si rares, viennent parfois remettre en cause des situations qui paraissent établies et les fusions, comme dans le monde de l'entreprise, laissent souvent des séquelles.

Les outils du contrôle de gestion, méthodologiques ou systèmes d'information, demandent expertise et professionnalisme pour porter tous leurs fruits.

À cet égard, les évolutions lourdes intervenues ou restant à intégrer, appellent à la vigilance. Si le statut n'est pas une solution pour consolider la professionnalisation des contrôleurs de gestion dans l'administration, la réflexion sur l'aménagement de parcours professionnels dans la filière ne peut être écartée.

La nécessité d'obtenir la maîtrise d'un progiciel comme Chorus et les perspectives de développement des systèmes d'information décisionnels créent en tout état de cause un environnement professionnel qui doit être intégré.

Des compétences élargies et de nouveaux horizons

Le contrôleur de gestion, dans le cadre de la LOLF, est attendu dans les domaines de la performance et des coûts. Il l'est également pour apporter son aide aux décideurs en matière de dialogue de gestion et en soutien des « budgétaires » dans les exercices de programmation par activités, désormais rendue obligatoire⁷ à tous les niveaux (programmes et BOP).

Outre ces domaines traditionnels, il faut aussi aujourd'hui intégrer d'autres dimensions du pilotage, notamment à la suite du « Grenelle de l'environnement », pour prendre en compte des indicateurs environnementaux ou sociaux⁸.

Alors que les données du pilotage évoluent, le contrôle de gestion apparaît donc plus que jamais indispensable pour apporter aux décideurs les éléments les plus pertinents au service d'une performance globale.

La contrainte budgétaire se révèle alors à la fois une opportunité et un risque. La maîtrise des finances publiques, la réduction de la dette et des déficits publics constituent aujourd'hui un

contexte *a priori* favorable au contrôle de gestion. Si à court terme, les arbitrages du *cost killer* peuvent l'emporter, le contrôle de gestion s'impose néanmoins pour proposer de nouvelles marges de manœuvre et s'inscrire dans le long terme.

Par ailleurs, dans des contextes de crise et de réduction d'effectifs, le contrôle de gestion n'échappe pas lui-même aux restructurations et à la recherche du bon niveau d'exercice. Alors que toutes les structures, notamment au niveau local, ne peuvent s'offrir un contrôleur de gestion, fractionner, partager ou mutualiser la fonction, avec grande réticence, constituent des pistes à explorer.

“ Le contrôle de gestion apparaît [...] plus que jamais indispensable ”

Un outil de réflexion en période de crise

Enfin, dans un contexte de changements, de restructurations et de réductions d'effectifs qui provoquent des tensions sociales, le temps est propice à la réflexion sur la place et le positionnement

des indicateurs. Il convient de recentrer ces derniers dans les seules perspectives du contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion doit cohabiter avec d'autres dispositifs de contrôle. Sans évoquer le poids, légitime, des corps de contrôle, internes et interministériels, et celui de la Cour des comptes, il faut souligner l'importance que les procédures de contrôle interne, comptable et budgétaire, peuvent prendre. Il convient que le caractère procédural de ces démarches ne l'emporte pas sur les objectifs visés.

Au terme de cet examen, quel est l'avenir du contrôle de gestion dans l'administration ?

Tant qu'il y aura des responsables (pour ne pas dire des managers) et des espaces de responsabilité dans lesquels il leur sera possible de s'exprimer, il y aura toujours la nécessité de maintenir une aide à la décision et des dispositifs de comptes rendus.

Dans le contexte propre de l'État, le contrôle de gestion est là pour apporter cette aide, contribuer à la réalisation des objectifs du service public à l'égard des citoyens, des usagers et des contribuables, en étant soucieux de la qualité de la vie au travail. Et participer ainsi au fait d'en rendre compte dans un cadre démocratique.

Ces objectifs fixés par la loi organique sont un levier fort et fixent donc le niveau d'exigence pour les contrôleurs de gestion. ■

⁶ Jusqu'à quinze BOP différents pour certaines directions départementales (rapport Rebière et Weiss, *La stratégie d'organisation à 5 ans de l'administration territoriale de l'État*, 2013).

⁷ Décret n° 2012-1 246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

⁸ Démarche de « L'État exemplaire » ; baromètre social et tableaux de bord de veille sociale (TBVS).



Gilles DESHAYES

*Administrateur général des finances publiques
DDFiP du Jura*

Le contrôle hiérarchisé de la dépense

Utilisé depuis plusieurs années par les comptables publics, le contrôle hiérarchisé de la dépense a permis de faire progresser le visa de la dépense publique. Avec un contrôle ciblé et non plus exhaustif des mandats, ce sont les enjeux et l'efficacité qui sont privilégiés au bénéfice des acteurs de la chaîne de la dépense (ordonnateurs, comptables) et des fournisseurs et entreprises.

1 Historique

Les règles de la comptabilité publique énumèrent l'ensemble des contrôles que doit réaliser un comptable public. Ces contrôles portent notamment sur les éléments relatifs à l'exacte liquidation, la correcte imputation, au caractère libératoire du paiement... Le visa de la dépense constitue l'un des cœurs de métier du comptable public.

Jusqu'en 2004, un contrôle exhaustif de l'ensemble des mandats était effectué. Mais à partir de 2004, une évolution fondamentale est intervenue avec la mise en place progressive d'un contrôle non plus exhaustif mais davantage lié aux enjeux. Le contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD) peut se définir comme étant un contrôle par échantillonnage visant à porter les contrôles sur les opérations qui présentent des risques et des enjeux financiers. Il est basé sur un plan de contrôle par collectivité établi par le comptable public et validé par la direction locale.

Le déploiement de l'application CHD-SL a permis le développement du CHD. Les comptables publics ont pu grâce à cette application, assurer le suivi des plans CHD au regard du respect d'un échantillon de contrôles représentatifs d'une part, et du taux d'erreurs patrimoniales significatives (TEPS) d'autre part. L'application CHD-SL

permettait au comptable public de s'appuyer sur des restitutions pour procéder à l'actualisation des plans afin de fiabiliser et de simplifier le contrôle de la dépense publique. Le TEPS se définissait à ses débuts comme étant le nombre de mandats comportant un paiement indu supérieur à 15 € rapporté au nombre total de mandats contrôlés. Il permet, au cours d'un exercice comptable, d'ajuster le plan CHD de la collectivité en intensifiant les contrôles si les erreurs sont nombreuses ou au contraire, en allégeant ceux-ci si le nombre d'erreurs est faible.

À partir de 2010, la généralisation d'Hélios dans le secteur public local fut l'occasion d'améliorer le dispositif de contrôle hiérarchisé. Un module intégré à Hélios a été développé mettant ainsi un terme à la séparation entre l'application CHD-SL qui permettait les tris et la traçabilité du visa de mandats d'une part et les applications Hélios, RCT, HTR ou Clara qui assuraient l'exécution de la dépense proprement dite d'autre part. Cette évolution d'Hélios permit aux comptables publics de fiabiliser les procédures mises en place et d'alléger les manipulations de fichiers. Ce fut là l'élément amplificateur d'une démarche jusque-là difficile à mettre en œuvre.

Cette évolution informatique a également emporté de nouvelles fonctionnalités pour le CHD notamment une nouvelle répartition entre les mandats de marchés à suivi exhaustif et ceux pour lesquels un contrôle par sondage est plus adapté. Elle a également rendu possible la création de nouvelles catégories de dépenses comme celle relative aux mandats d'annulation ou encore celle concernant les dépenses effectuées par les régies d'avance. De plus, le module CHD intégré à Hélios permet désormais la prise en compte des dépenses de paye.

Par ailleurs, le CHD est décliné soit en méthodologie aménagée pour les collectivités de petite et moyenne taille, soit en méthodologie générale pour les collectivités de taille supérieure ayant émis plus de 5 000 mandats durant l'exercice précédent. La méthodologie mise en place précise de nombreux points comme par exemple la définition du périmètre des contrôles, la périodicité des contrôles, les codes erreurs et la saisie des commentaires dans Hélios après le contrôle, la validation des plans de contrôles ou encore le rôle de supervision des directions locales.

2 Mise en place et politique de déploiement dans le département du Jura

Le CHD devient le droit commun du visa de la dépense. S'il est obligatoire pour les budgets qui émettent plus de 300 mandats, il est facultatif pour les autres mais doit toutefois être développé.

Compte tenu d'un démarrage timide dans le département du Jura, la direction locale a demandé le passage au CHD pour le 1^{er} octobre 2005 d'au moins une collectivité par poste comptable. L'objectif étant qu'à la date du 1^{er} janvier 2006, toutes les collectivités comptant plus de 500 mandats sur l'exercice N-1, aient intégré la démarche.

Des actions de formation sur la mise en place du CHD et sur les modalités d'actualisation d'un plan CHD, ont été réalisées afin de faciliter le déploiement de ce mode de contrôle de la dépense par les enjeux. Cette politique d'animation a conduit à ce qu'en 2012, 786 budgets - le tiers des budgets du département - soient intégrés au dispositif.

À partir de 2013, il fut demandé aux comptables la mise en place d'un plan CHD pour chacune des communes ayant une population supérieure à 100 habitants. L'objectif de cette démarche était de généraliser à terme le CHD sur l'ensemble des collectivités y compris les plus petites afin d'homogénéiser les pratiques du visa de la dépense. Cette action de promotion a conduit à la mise en place du CHD sur plus de 1 000 budgets soit près de la moitié des budgets du département.

Parallèlement, le décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique a officialisé le contrôle sélectif comme mode de vérification de droit commun de la dépense publique. Ce texte était attendu par les comptables publics qui souhaitaient un encadrement juridique du CHD. Il a contribué à la complète adhésion du réseau des comptables publics à la démarche.

Décret du 7 novembre 2012, article 42

« Le comptable public peut opérer les contrôles définis au 2° de l'article 19 et à l'article 20 de manière hiérarchisée, en fonction des caractéristiques des opérations relevant de la compétence des ordonnateurs et de son appréciation des risques afférents à celles-ci. À cet effet, il adapte 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 ».

Les comptables publics ont dès lors pu poursuivre le déploiement du CHD au sein de leur poste comptable afin d'homogénéiser les pratiques entre les collectivités et ainsi faciliter la tâche des agents en charge du secteur de la dépense. Les ordonnateurs ont également vu l'amélioration du délai de paiement de leurs mandats.

Le CHD doit toutefois être mis en place dans une véritable démarche de confiance partagée entre le comptable public et l'ordonnateur, ce dernier devant transmettre au comptable des pièces complètes et dûment justifiées afin que le cycle des dépenses reste inscrit dans ce contrôle par sondage. Si le TEPS dépasse 2 % pour un exercice, le comptable public est fondé à revenir à un contrôle exhaustif de la dépense. Il se rapproche alors de l'ordonnateur afin d'évaluer avec ses services les pistes d'amélioration pour revenir à un contrôle par les enjeux beaucoup moins chronophage. Malgré un TEPS supérieur à 2 %, le comptable public peut souhaiter rester au CHD en sollicitant auprès de sa direction locale la validation d'un plan dérogatoire. C'est notamment le cas pour les budgets qui, ayant un nombre de mandats limité, voient leur TEPS se dégrader fortement alors que le nombre effectif d'erreurs détectées est faible.

Dans son rôle d'accompagnement, la direction locale peut être amenée à refuser la validation d'un

plan dérogatoire visant à maintenir le CHD pour un budget dont le TEPS est manifestement jugé trop dégradé. La direction locale pilote le déploiement du CHD et procède à la validation des nouveaux plans mis en place par les comptables, mais aussi à la validation des plans qui ont été fortement modifiés par rapport à leur dernière version, par exemple par un passage d'un plan en méthodologie aménagée à un plan en méthodologie générale.

La direction sensibilise également périodiquement les comptables sur la nécessaire actualisation de leurs plans. Il appartient en effet au comptable d'actualiser les plans de contrôle de manière au

moins annuelle, en fonction du bilan tiré de la période de contrôle (taux d'erreurs patrimoniales significatives, modifications dans la structure du mandatement...) et en fonction de la connaissance des pratiques des ordonnateurs. Ces plans actualisés doivent par ailleurs être portés à la connaissance du juge des comptes. Ainsi, si la responsabilité d'un comptable est mise en cause par le juge des comptes du fait du paiement indu d'un mandat non décelé par le CHD, celui-ci peut déposer une demande de remise en justifiant qu'un plan CHD a été mis en place et qu'il a fait l'objet d'une actualisation en fonction du dernier TEPS connu.

3 L'application du CHD : l'exemple de deux trésoreries du département

L'une de ces trésoreries est spécialisée dans la gestion d'établissements hospitaliers, la seconde de dimension plus restreinte est située en milieu rural.

La Trésorerie de Dole Établissements Hospitaliers et Médicaux Sociaux (EHMS) a mis en œuvre la méthodologie CHD à partir du 01/07/2010 pour les collectivités M21 ; le périmètre du CHD a ensuite été étendu au 01/04/2011 à la collectivité M22.

Ces plans ont été construits avec un taux cible de 10 % sur les catégories du référentiel indicatif.

Arrivé dans le poste en juillet 2011, le comptable actuel a profité de l'arrivée d'un nouveau contrôleur pour élaborer une nouvelle approche organisationnelle de la pratique du CHD en accompagnant cette démarche d'un effort important de formation métier des agents de la cellule dépense.

Cet effort de formation sur le visa intellectuel et informatique dans le poste a été complété par une formation départementale de deux jours sur les marchés publics. Il a consisté notamment en un rappel des définitions des catégories de dépenses pour permettre de qualifier correctement les mandatements inhérents à la catégorie des marchés à suivi non exhaustif et notamment les marchés formalisés de fonctionnement à bon de commande.

Dans le secteur hospitalier, ce type de marché est fréquent notamment pour les achats de médicaments ou les produits à caractère médical.

Pour sécuriser ce périmètre, un « service après-vente » a été mis en place par le comptable pour s'assurer de la bonne appréhension de ces notions. Rassurés par la démarche, les agents se sont appropriés assez rapidement ces concepts qui leur sont apparus cohérents par rapport à la démarche globale du CHD, contrôler moins de

mandats mais contrôler mieux, en exerçant notamment un contrôle de la bonne application des clauses des marchés de fonctionnement sur un nombre plus faible de mandats marqués.

Cette démarche a nécessité par ailleurs une évolution importante de l'organisation. En effet, il a fallu dépasser le seul contrôle de la concordance et de la cohérence de la facture par rapport au mandat pour aller vers un visa de la bonne exécution des clauses d'un marché. Cela a nécessité le retour à des pratiques orthodoxes sur l'archivage et le suivi des pièces justificatives des marchés.

Ces pratiques ont permis de montrer à l'ordonnateur notre présence sur ce type de problématique lors de suspension de mandat pour insuffisance de pièce (en réclamant par exemple un avenant fixant des nouveaux prix). Le choix de la dématérialisation s'est vite imposé dans ce contexte.

Dans un second temps et dans le prolongement de ses efforts de formation, le comptable a pu constater quelques errements des services des établissements notamment sur leur aptitude à bien gérer l'exécution des marchés de travaux qui entrent dans la catégorie des dépenses du référentiel obligatoire¹.

Au regard de quelques dysfonctionnements récurrents observés sur des problématiques de décompte de travaux (mauvais calcul du taux de récupération des avances versées, mauvaise application des formules de révision des prix, calcul de la retenue de garantie sur le montant TTC non révisé des travaux...), le comptable a multiplié les actions d'information et de formation des agents des établissements.

Des réunions dans les établissements ou à la trésorerie ont été organisées. Elles ont permis

1. Le référentiel national constitue la trame à partir de laquelle est organisée le CHD. À chaque nature de dépense est attachée une forme de contrôle selon le risque-type. Au sein de ce système, la partie obligatoire concerne les dépenses dont les risques et les enjeux sont les plus élevés, pour lesquelles le contrôle doit nécessairement s'exercer *a priori* et de manière exhaustive. La partie indicative regroupe les dépenses pour lesquelles les risques sont moindres et pour lesquelles des formes de contrôle par sondage sont préconisées.

d'améliorer la connaissance de la réglementation des services sur ces sujets. Elles ont également permis de développer une relation de confiance. Le visa effectué par nos services est aujourd'hui complété par des demandes d'avis préalable.

Par ces différentes actions, il a été possible d'améliorer sensiblement l'exécution des marchés de travaux. La chaîne de la dépense a été ainsi fluidifiée notamment en limitant le nombre de suspensions et de rejets. L'expertise de la cellule dépense a pu être reconnue par nos partenaires.

Dans ce contexte, la progression de la qualité de mandatement a été observée sur une période de deux ans à travers une évolution à la baisse du TEPS.

Cette diminution a pu être corroborée par une analyse des rejets et des suspensions. Par ailleurs, dans le cadre d'une démarche de contrôle interne, la surveillance de la qualité du visa intellectuel et informatique par l'encadrement a permis de s'assurer de la pertinence de cette évolution.

Ces constats ont entraîné la réduction progressive des taux de sélection des dépenses relevant des catégories indicatives pour atteindre dans la dernière mise à jour du plan un taux de 2 %. Seule la catégorie des dépenses liées à des opérations sur régies a été maintenue à des taux supérieurs pour des considérations de taille de l'échantillon.

Ainsi, en privilégiant la formation des agents et de nos partenaires, la qualité du mandatement a été améliorée. Dans ce contexte, les taux de sélection du CHD ont été progressivement optimisés permettant ainsi de diminuer le nombre des mandats visés tout en renforçant l'intensité des contrôles.

Grâce à la mobilisation de tous les acteurs, la chaîne de la dépense a été sécurisée, la qualité des dossiers de mandatement et l'archivage des documents ont également été améliorés.

Une nouvelle étape reste à construire, celle de mettre en œuvre un contrôle allégé en partenariat notamment pour pouvoir bénéficier des nouveaux seuils de dispense des pièces justificatives² et ainsi amplifier les gains attendus de la dématérialisation complète de la chaîne comptable et financière.

Ce retour d'expérience témoigne de l'utilité d'un échange construit entre le comptable public et l'ordonnateur pour la mise en place du CHD. Un meilleur ciblage permet ainsi au comptable un contrôle plus opérant des différentes phases de la dépense.

* * *

La rencontre avec le comptable et un agent affectés à la **trésorerie de Bletterans** démontre également l'efficacité de la mise en place du CHD au sein des postes comptables de taille plus modeste.

Entretien



avec **M. Philippe BRUNEAU**, Responsable des services techniques du Centre Hospitalier Louis Pasteur de Dole

GFP : Que pensez-vous des contrôles opérés par la trésorerie sur vos dossiers de mandatement depuis la mise en place du contrôle hiérarchisé de la dépense ?

P. Bruneau : Nous avons eu dans un premier temps le sentiment que les contrôles de la trésorerie étaient plus poussés voire tatillons. Les erreurs constatées par la trésorerie avaient souvent pour conséquence le rejet du mandat et donc des délais de règlement allongés pour nos fournisseurs. Le comptable a pris l'initiative de nous rencontrer. Au-delà des informations réglementaires délivrées, nous avons pu avoir un réel échange sur nos pratiques, la justification des dossiers de mandatement, mais également la problématique de la vérification dans des délais contraints des situations établies par les bureaux d'étude parfois perfectibles.

Aujourd'hui lorsque nous avons une interrogation sur la mise en œuvre de la réglementation, nous n'hésitons pas à le solliciter.

Par ailleurs, dans le cas de situation de travaux à payer complexes, par exemple cumulant avance, travaux bénéficiant de différents taux de TVA, comportant de multiples sous-traitants, nous lui demandons son appui pour qu'il puisse vérifier en amont la situation.

C'est pour nous sécurisant ; en effet, ce qui est important pour nous, c'est que notre créancier puisse être payé dans les délais prévus pour que cela ne perturbe pas la bonne fin du chantier.

GFP : Vous avez des exemples pour lesquels vous avez sollicité votre comptable ?

P. Bruneau : Oui, je me rappelle notamment d'un cas où nous avons à payer une indemnité d'un montant substantiel prévue à l'article 46-4 du CCAG travaux. Nous avons échangé avec le service de la trésorerie sur le projet de protocole et le calcul de l'indemnité. Grâce à ces échanges, nous avons pu réduire le montant erroné proposé par la maîtrise d'œuvre et le titulaire du marché.

GFP : La réponse à l'avis que vous sollicitez intervient-elle rapidement ?

P. Bruneau : Dans la plupart des cas nous avons une réponse dans les 24 heures.



La trésorerie de Bletterans est installée en secteur rural et son activité est mixte. Elle assure le recouvrement des impôts et la gestion des collectivités locales de deux cantons.

La comptabilité de 164 budgets y est suivie, dont 33 communes, 2 communautés de communes, 1 EHPAD, 1 foyer logement et 19 syndicats intercommunaux. En 2013, 21 506 mandats de dépense ont été payés.

Deux agents de la trésorerie sont dédiés à la tenue de ces comptabilités. L'une est plutôt spécialisée dans la dépense (marchés, conventions,

2. Arrêté du 6/01/2014 rappelé par note de service du 21/01/2014 DGFIP 2014/01/6945 relevant le plafond national de dispense de production des pièces justificatives (2000 € pour les dépenses de personnel et 1 000 € pour les autres dépenses).



Entretien avec M^{me} Josiane BRANGEAT, Contrôleur principal chargé du visa de la dépense à la trésorerie de Bletterans

GFP : Comment avez-vous vécu la mise en place du CHD à la trésorerie de Bletterans ?

J. Brangeat : J'étais frileuse, sceptique. Avant la mise en place du CHD, le visa des mandats de dépense était exhaustif. Plus que le changement de méthode de travail, je craignais pour la responsabilité du comptable. Aussi dans un premier temps, malgré les consignes et les explications de mon chef de service, j'ai continué de faire le visa exhaustif des mandats de dépense.

GFP : Avec quels arguments, votre comptable a-t-il réussi à vous convaincre du CHD ?

J. Brangeat : Quand je venais le voir pour une difficulté rencontrée sur le visa de la dépense, la première question de mon chef de service était de savoir si le mandat était dans le périmètre du CHD. À défaut, il refusait de m'entendre exposer le problème. C'était l'occasion pour nous d'échanger sur l'intérêt du CHD.

GFP : Et aujourd'hui comment vivez-vous le CHD ? Quelles sont les conséquences de la mise en place du CHD dans votre quotidien ?

J. Brangeat : Le CHD permet de gagner du temps. Ce temps peut être utilisé pour mieux contrôler, le visa de la dépense est effectué plus en profondeur.

Le temps gagné permet aussi une plus grande variété dans les travaux qui me sont confiés. Je fais désormais le visa des mandats de marché, je travaille aussi à la mise à jour de l'actif et du passif de toutes les collectivités, ce que je ne pouvais absolument pas faire avant la mise en place du CHD. Ces travaux sont valorisants.

GFP : Quelles sont les conditions nécessaires au bon fonctionnement du CHD ?

J. Brangeat : À mon avis, le déploiement du CHD doit faire l'objet d'une communication avec l'ordonnateur. En effet, il faut s'assurer d'un niveau de compétence comptable minimum chez les secrétaires de mairie. Je sais que j'ai un rôle pédagogique auprès d'eux pour expliquer et corriger les anomalies et ainsi améliorer la qualité comptable. J'accompagne toujours les rejets d'un courriel contenant si possible la solution.

GFP : Vous travaillez en environnement totalement dématérialisé avec plusieurs collectivités locales depuis quelques mois. Est-ce que la dématérialisation a des incidences sur le CHD ?

J. Brangeat : Pour chaque collectivité locale, la mise en place de la dématérialisation est suivie d'une période d'observation qui permet de corriger le plus rapidement possible les difficultés informatiques et ainsi favoriser la bonne appréhension de ce nouveau mode d'échanges avec la trésorerie. En accord avec le comptable, j'ai rapproché systématiquement les pièces justificatives de tous les mandats, ce qui a permis de corriger certaines erreurs comme l'absence de pièces justificatives, ou la production d'une facture sans rapport avec le mandat de dépense. Je contacte alors immédiatement le secrétaire de mairie. Très rapidement je constate un retour à la normale et le CHD est à nouveau utilisé pleinement.

Le déploiement du PESV2 accompagné de la mise en place de la dématérialisation constitue un changement fort pour les secrétaires de mairie qui nous demandent, pour être rassurés, d'examiner avec attention les premiers flux.

factures...) alors que l'autre est en charge des traitements des agents des collectivités et des recettes de toutes natures. Ils sont en mesure de se remplacer mutuellement en cas d'absence.

Lors du déploiement du CHD intégré à Hélios, le comptable s'est limité, en 2010, à ce qui lui était imposé, c'est-à-dire uniquement les collectivités qui émettaient plus de 500 mandats – 8 budgets. Rapidement, dès l'année suivante, il a étendu la procédure aux collectivités pour lesquelles il pressentait un gain de temps palpable (23 autres budgets), puis 38 nouveaux budgets un an plus tard, le tout en méthodologie aménagée.

Enfin, l'intégralité des budgets non encore basculés l'ont été, mais en visa exhaustif, en juin 2013. Ce dernier choix a été dicté par deux éléments :
– la volonté de corroborer le ressenti du comptable sur le caractère perfectible des activités comptables de certains services ordonnateurs

avec un décompte précis du TEPS et ce, dans le but de progresser dans la chaîne de la dépense,

– le souhait d'obtenir pour les plus petits budgets (CCAS, associations foncières), un décompte du TEPS, sans s'engager sur des restitutions chronophages annuelles auprès des ordonnateurs (la contrepartie du CHD réside en effet dans de telles restitutions).

Le CHD a réellement changé la façon d'aborder l'exécution de la dépense au sein de la trésorerie. Au départ, les agents ont été assez réfractaires, estimant que la méthode n'était pas sans risque et considérant qu'il pouvait y avoir un recul dans la qualité du travail réalisé. Ils ont craint de laisser échapper des erreurs difficilement rattrapables.

À l'usage, les avantages du CHD, permettant de libérer un temps très précieux pour d'autres tâches, se sont révélés et ont emporté l'adhésion. Il est apparu que ce temps dégagé a valorisé les agents

en leur donnant la possibilité de se consacrer davantage à des tâches diversifiées telles que l'ajustement de l'actif, du passif, le suivi de la comptabilité...

Par ailleurs, le comptable met en exergue l'évolution très satisfaisante que représente le décret GBCP de novembre 2012 qui sécurise son action dans le cadre de l'utilisation du CHD. Ceci permet vraiment d'écarter du contrôle, avec une relative sérénité, les mandats qui ne présentent que peu d'enjeux. Cela n'est pas contradictoire avec la nécessité pour les services ordonnateurs de communiquer des dossiers de mandatement de qualité. À défaut, des contrôles exhaustifs demeurent, de fait, obligatoires.

Dans ce contexte, le comptable considère que le meilleur levier pour faire progresser la qualité comptable de la dépense n'est pas tant la procédure de restitutions qu'il juge lourde pour ses nombreuses collectivités de petite taille, mais ses relations efficaces avec les élus et les personnels de ses collectivités.

Il faut souligner enfin que le CHD s'exerce de plus en plus dans un environnement de dématérialisation totale. À Bletterans, environ la moitié des opérations de dépenses et de recettes des collectivités sont totalement dématérialisées (flux comptables, pièces justificatives et signatures électroniques).

L'impact de la dématérialisation a eu une incidence inattendue : il est apparu, à l'occasion de la mise en place de celle-ci, que des pièces sans rapport avec la dépense mandatée étaient jointes pour justifier la dépense. Constatant ces anomalies, il a fallu durant les premières semaines de dématérialisation, accentuer les contrôles, uniquement sur la forme, pour les pièces qui n'auraient pas dû faire l'objet d'un visa pour cause de CHD. Ces contrôles se sont espacés une fois la maîtrise acquise par les services ordonnateurs, pour être finalement abandonnés et permettre de retrouver un mode de fonctionnement normal du CHD.

Le témoignage de M^{me} Brangeat démontre la pertinence de la mise en place du CHD pour les postes de taille modeste. Les agents se sentent valorisés par cette méthode de travail novatrice et en adéquation avec les attentes de qualité développées par la Direction générale.

4 Simplifications, mesures nouvelles

Après plusieurs années de fonctionnement, des mesures de simplification ont récemment été mises en place. Désormais, une erreur patrimoniale est dite significative si elle est d'un montant supérieur à 100 € contre 15 € précédemment. Par ailleurs, un comptable peut maintenir un plan en CHD non exhaustif sans validation par la direction locale

au titre d'un plan dérogatoire malgré un TEPS supérieur à 2 % si celui-ci est constitué au maximum de cinq paiements erronés. La notion d'échantillon représentatif pour les plans utilisant un taux de sondage était précédemment de 50 mandats, il est désormais fixé à 30 mandats. Ces deux mesures de simplification visent principalement les budgets qui comportent peu de mandats et pour lesquels un très faible nombre d'erreurs peut conduire à la mise en place d'un contrôle exhaustif.

En ce qui concerne les plans en méthodologie générale, un TEPS supérieur à 9 % rend désormais obligatoire le retour à un contrôle exhaustif, la direction locale ne pouvant dans ce cas accorder une dérogation.

Les dernières évolutions réglementaires rendent obligatoires le passage au CHD pour les budgets comportant plus de 300 mandats, ce seuil était en 2013 de 500 mandats.

Ces dernières mesures de simplification sont de nature à accompagner la généralisation du CHD sur l'ensemble des collectivités ; il s'agit pour le département du Jura d'une perspective à court terme.

Conclusion

Le déploiement du CHD constitue un axe majeur de l'amélioration de la qualité de la chaîne de la dépense publique, en particulier dans le secteur public local. Il a fait évoluer de façon considérable le travail des comptables publics dans un domaine essentiel de leurs missions. Associé au développement de la dématérialisation des échanges, c'est une véritable révolution dans les méthodes de travail des agents.

Dans un contexte d'ensemble où il est impératif de rechercher l'efficacité dans l'exécution des procédures tout en accroissant la qualité de celles-ci, le CHD est un exemple de réussite.

Avec cette méthodologie, le contrôle basé sur les enjeux financiers est préservé, alors même qu'un nombre réduit de mandats est examiné ; le contrôle est même renforcé, car mieux ciblé en y associant plus étroitement les ordonnateurs dans une démarche vertueuse de qualité des relations ordonnateur/comptable.

Le CHD est assurément un des aspects de la démarche partenariale qui se développe dans tous les domaines de ces relations et ce, au profit des usagers et particulièrement des fournisseurs et entreprises.

Le corollaire de ce partenariat est une confiance mutuelle toujours plus grande des acteurs de la dépense. C'est sur cette base que pourra se développer le contrôle allégé en partenariat qui constitue un moyen supplémentaire pour optimiser l'exécution de la dépense publique. ■



Anne-Pascale SEILLAN-PETIT
En charge de la division
des enseignements au sein
du Pôle Formation Initiale de l'ENFiP



Thierry CHASSAT
Responsable de la division
« organisation, pilotage et animation »
Pôle Formation Initiale de l'ENFiP

Une formation renouvelée, creuset de la culture commune Direction générale des Finances Publiques

Suite à la création de la Direction générale des Finances Publiques (DGFIP), acteur clé de la vie financière de l'État et des collectivités territoriales, les cycles de formation des inspecteurs, contrôleurs et agents des finances publiques ont été profondément renouvelés. Favorisant l'émergence d'une culture commune, les enseignements de ces nouvelles scolarités recoupent désormais tout le spectre des finances publiques et s'appuient sur des outils et méthodes pédagogiques innovants contribuant à la diffusion d'une culture numérique.

Créée en août 2010, par fusion entre la Direction du Recrutement et de la Formation de la Direction générale des Impôts et l'École Nationale du Trésor, l'École Nationale des Finances Publiques (ENFiP) est notamment en charge de la formation initiale des agents recrutés par la Direction générale des Finances Publiques (DGFIP).

De ce fait, après d'importants travaux préparatoires, depuis la rentrée 2012, l'ENFiP offre aux

agents recrutés par la DGFIP, de nouveaux cursus de formations.

Cette refonte des cycles de formation des inspecteurs, contrôleurs et agents des finances publiques est la suite logique de la création de la DGFIP, acteur clé de la vie financière de l'État et des collectivités territoriales, laquelle regroupe les deux anciennes Directions générales de la comptabilité publique et des impôts.

Des cycles de formation issus de cycles de travail approfondis...

Les nouvelles scolarités dispensées dans les établissements de l'ENFiP, opérateur de la DGFIP en matière de formation, sont le fruit d'un cycle de travail approfondi avec les équipes pédagogiques des établissements, l'administration centrale et les partenaires sociaux.

Ainsi, durant près d'un an, les équipes de l'ENFiP, sous le pilotage du siège, ont travaillé à l'élaboration d'une nouvelle architecture de formation, de nouveaux programmes et d'un nouveau mode d'évaluation des acquis.

De nombreuses réunions ont été conduites avec les responsables des établissements de formation et leurs équipes pédagogiques d'une part, et avec l'administration centrale et les partenaires sociaux d'autre part, pour débattre et définir la durée et le séquençage des enseignements, les objectifs pédagogiques de la formation, par matière et par séance, le nombre et la nature des stages d'alternance, les modalités de validation des acquis par les stagiaires.

...favorisant l'émergence d'une culture commune, en phase avec les besoins du réseau DGFIP

Les enseignements de ces nouvelles scolarités recoupent désormais tout le spectre des finances publiques. La nouvelle architecture des formations a nécessité de repenser les parcours et contenus pour construire un ensemble cohérent répondant aux besoins du réseau de la DGFIP.

Le changement majeur réside dans l'instauration, dans l'ensemble des cycles de formation initiale, d'un enseignement favorisant l'émergence d'une culture commune, enseignement appelé « formation de carrière ».

Sa durée varie de six semaines pour les agents administratifs à 4 et 5 mois respectivement pour les contrôleurs et les inspecteurs¹.

Cette formation de carrière a pour objectif de permettre à l'ensemble des lauréats internes ou externes de disposer d'un socle de connaissances commun sur les finances publiques (gestion publique et gestion fiscale), de comprendre ce que sont les synergies et collaborations possibles entre les différents métiers des finances publiques et de leur permettre d'évoluer tout au long de leur carrière dans le vaste espace professionnel de la DGFIP.

Recrutés par un même concours, formés dans une même école et avec un programme unique, les stagiaires partageront ainsi des références communes.

Formation des inspecteurs-stagiaires des finances publiques (en heures)

FORMATION DE CARRIÈRE DGFIP	
Management et communication	24
Comptabilité générale (+ compléments appliqués/AF)	51
Fondamentaux	15
	90
MISSIONS FISCALES	
TVA (dont régimes d'imposition et obligations)	24
Fiscalité des entreprises	24
Impôt sur le revenu (IR)	24
Contrôle et contentieux fiscal	9
Fiscalité directe locale	9
	90
Recouvrement	6
Env. conférences	15
MISSIONS GESTION PUBLIQUE	
Gestion publique de l'État	45
Gestion publique locale	45
	291
FORMATION DOMINANTE FF	
Management	21
Comptabilité et dossier LUMEN	57
FDE dont dossiers pluridisciplinaires	72
TVA dont dossiers pluridisciplinaires	78
FDL	21
Impôt sur le revenu	27
Fiscalité patrimoniale	21
CF et Ctx fiscal	63
Recettes publiques	30
Environnement DGFIP (conférences)	18
	408
FORMATION DOMINANTE GP	
Management	21
Comptabilité générale	102
Gestion publique état (GPE) dont synthèse	72
Gestion publique locale (GPL) dont dossier pluridisciplinaire	117
Recettes publiques	51
Conférence GPE GPL	24
Environnement DGFIP (conférences)	21
	408

À ce socle commun de carrière, s'ajoutent des formations sur une dominante selon la sphère professionnelle gestion publique ou gestion fiscale.

Cette deuxième phase de la formation permet aux inspecteurs et contrôleurs d'approfondir les connaissances techniques, savoirs-faire et savoirs-

1. Les contrôleurs et inspecteurs qui exerceront les métiers de l'informatique et du cadastre disposent également de ce socle commun.

Formation des contrôleurs-stagiaires des finances publiques (en heures)

FORMATION DE CARRIÈRE DGFIP

Fondamentaux	45
Management et communication	15
Comptabilité générale	27
	87

MISSIONS FISCALES

TVA	18
Fiscalité des entreprises	21
Impôt sur le revenu	18
Contrôle et contentieux fiscal	18
Fiscalité directe locale	6
	81

Recouvrement

15

MISSIONS GESTION PUBLIQUE

Gestion publique de l'État (GPE)	
Budget de l'État / LOLF	9
Dépense et marchés publics	12
Comptabilité de l'État	9
Maîtrise des risques	1,5
Missions domaniales	1,5
Bilan reformulation synthèse	3
	36

Gestion publique locale

Environnement du secteur public local	3
Budget et comptabilité	24
Expertise et valorisation	3
Bilan reformulation synthèse	3
	33

252 h

FORMATION DOMINANTE FISCALITÉ DES PARTICULIERS

Environnement	3
COM	3
IR	69
Fiscalité du patrimoine dont dossiers transverses	33
Contrôle et contentieux fiscal dont dossiers transverses	36
Recouvrement	27
Fiscalité directe locale dont TH et TF évaluation VL	48
Comptabilité de poste	18
	237

FORMATION DOMINANTE FISCALITÉ PROFESSIONNELLE

Environnement	3
COM	3
Fiscalité patrimoniale	3
Fiscalité des entreprises (dont 3 h de CG)	66
Recouvrement	33
Contrôle et contentieux fiscal dont dossiers transverses	42
Fiscalité directe locale (CET) dont évaluation VL des pro.	24
TVA dont dossiers transverses	42
Comptabilité de poste	18
BRS	3
	237

FORMATION DOMINANTE GESTION PUBLIQUE

Environnement	3
COM	3
Gestion publique locale	94,5
Recouvrement	27
Gestion publique État (dépense)	36
Gestion publique État (comptabilité)	40,5
Comptabilité	30
JCF Inter matière (GPE, GPL, REC)	3
	237

être propres aux missions de l'une ou l'autre sphère. Les inspecteurs suivront six mois de spécialisation gestion publique ou gestion fiscale, les contrôleurs trois mois de gestion fiscale des particuliers, ou gestion fiscale des professionnels ou gestion publique.

Enfin, la troisième et dernière phase de la formation initiale correspond à un stage², réalisé dans les services de la DGFIP, destiné à les préparer à leur future fonction. Il est couramment appelé stage « premier métier », même si son cadre dépasse souvent celui de la toute première affectation. Ce stage comporte des phases opérationnelles, emportant la réalisation de gestes métiers et l'apprentissage des applications informatiques ainsi que des compléments théoriques spécifiques utiles pour leur premier poste d'affectation.

La scolarité en établissement repose également sur l'alternance. Sont ainsi organisés au bénéfice des contrôleurs et inspecteurs, un stage de découverte des services de la DGFIP et pour les seuls inspecteurs, un stage d'approfondissement, réalisé dans la mesure du possible, dans une structure similaire à celle dans laquelle ils seront affectés à l'issue de leur scolarité.

Enfin, le mode d'évaluation des stagiaires a été repensé en privilégiant, s'agissant d'une école professionnelle, la vérification de l'apprentissage régulier des connaissances et non le « bachotage ».

Ainsi les inspecteurs³ disposent de quatre épreuves écrites et deux épreuves orales. L'accent est également mis sur l'apprentissage du travail en équipe, les inspecteurs comme les contrôleurs réalisant une des deux épreuves orales de façon collective.

L'affectation⁴ à l'issue de la scolarité est désormais prononcée en fonction de l'ancienneté administrative des stagiaires et non plus du classement. La moyenne obtenue n'a donc plus la même importance, ce qui permet aux stagiaires de se concentrer sur l'acquisition des connaissances nécessaires à leur future fonction et non sur la mémorisation d'une somme de savoirs non connectés à leur futur environnement professionnel.

Des réflexions se poursuivent pour rendre les épreuves moins académiques, dématérialiser les copies et mieux adapter les épreuves aux agents en situation de handicap.

Des outils et méthodes pédagogiques innovants contribuant à la diffusion d'une culture numérique

Les stagiaires disposent tout au long de leur scolarité d'ordinateurs portables, d'un accès per-

manent⁵ aux ressources pédagogiques et d'un espace de travail collaboratif.

La conception des supports documentaires repose sur des logiciels de production documentaire comprenant notamment une suite logicielle libre de conception de chaînes éditoriales numériques permettant la création de documents multimédias et des logiciels permettant la création de contenus e-learning, scénarios de formation, présentations, démonstrations, simulations...

Cette chaîne éditoriale, issue de la recherche en ingénierie documentaire en lien avec une université en pointe sur ce sujet, consiste à réaliser un modèle documentaire, à assister les tâches de création de contenus et à automatiser leur mise en forme. Ainsi, elle permet d'obtenir une production et une gestion rationalisées des objets multimédias réalisés. La structure identique des contenus est un marqueur d'identité et favorise la lecture des documents.

La chaîne éditoriale permet enfin de réduire les coûts de production et de maintenance des contenus, et de mieux contrôler leur qualité.

D'autres logiciels permettent de créer des contenus e-learning, réaliser des présentations pédagogiques enrichissantes et réaliser des simulations logicielles ou simulations d'outils web sans recours à une base école. Lorsque c'est possible, des bases écoles sont également utilisées.

Dès lors, les ressources pédagogiques à disposition des stagiaires sont très diversifiées : supports de cours au format papier et au format Web présentant une ergonomie facilitant la consultation, exercices d'application et leurs corrigés, séances de synthèse, supports d'auto-évaluation (quiz, exercices auto-corrigés), cycles de conférences orientés sur les missions et métiers de la DGFIP mais également vers ses partenaires externes...

Les salles de cours sont équipées de tableaux blancs interactifs.

Les enseignements alternent les méthodes pédagogiques expositives, démonstratives et méthodes pédagogiques actives (mises en situation) et interrogatives.

Les stagiaires disposent en outre d'un espace de travail collaboratif leur permettant notamment d'accéder aux informations relatives à l'organisation des scolarités, aux ressources pédagogiques et de disposer d'espaces privatifs de travail (pour la préparation des oraux collectifs).

Les supports Web offerts aux stagiaires seront progressivement mis à disposition de l'ensemble des agents de la DGFIP.

Des enseignements profondément renouvelés, adaptés aux différents publics

La mise en place des scolarités DGFIP a été l'occasion de rénover en profondeur le fonds documentaire.

Les équipes pédagogiques des établissements se sont, en effet, attachées sous le pilotage du Pôle de Formation Initiale de l'ENFiP, à définir pour chacun des publics les connaissances et comportements que les stagiaires devaient avoir acquis à l'issue de leur formation.

Dès lors, les contenus des scolarités des inspecteurs et contrôleurs⁶ sont différents, non seulement en terme de volume horaire, mais aussi naturellement en matière d'objectifs pédagogiques.

Les enseignements dispensés aux contrôleurs sont orientés sur les connaissances et compétences nécessaires aux agents B affectés sur les métiers gestion publique ou dans les services de gestion fiscale des professionnels ou des particuliers.

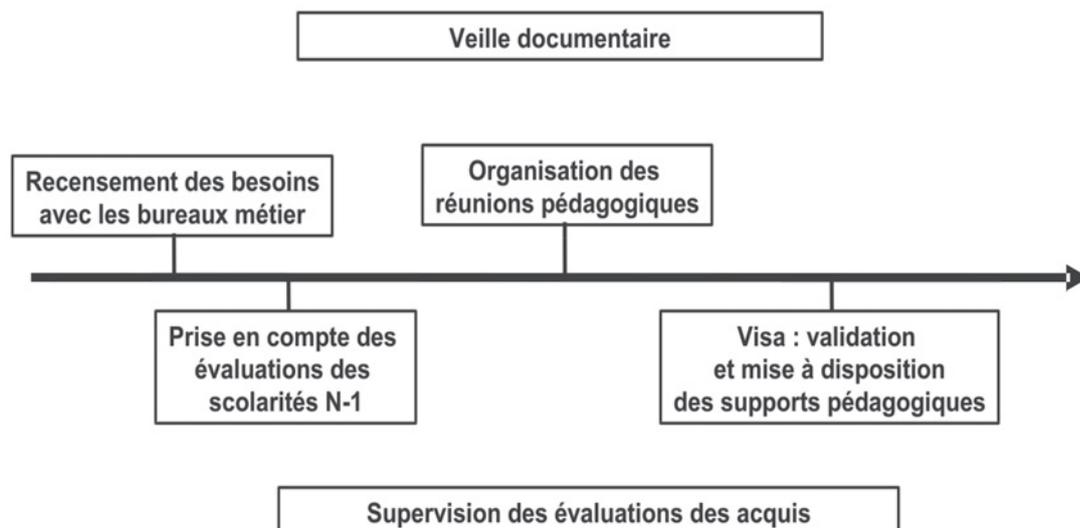
Ainsi, à l'issue de leur formation, les contrôleurs « Gestion Publique » seront en mesure de renseigner les usagers sur les questions courantes relatives à l'exécution budgétaire de l'État ou des collectivités territoriales, tant en matière de dépenses qu'en matière de recettes, de présenter le cycle budgétaire, d'examiner un budget et en comprendre les principales composantes, d'exercer les opérations de visa nécessaires à la mise en paiement ou en recouvrement, d'enregistrer comptablement les opérations courantes et de réaliser des poursuites simples en cas de non paiement par les débiteurs.

Les stagiaires de la sphère fiscale, qui interviendront soit auprès des particuliers, soit auprès des professionnels, seront en mesure de renseigner les usagers sur les questions fiscales les plus courantes, de connaître les grands principes régissant la fiscalité des particuliers et des professionnels, d'appréhender et de mettre en œuvre le droit de contrôle de l'Administration, d'exercer les poursuites simples en cas de non paiement de l'impôt et d'enregistrer comptablement les opérations courantes.

Les enseignements dispensés aux inspecteurs intègrent, en sus des enseignements techniques sur les missions de la gestion publique et fiscale, un volet management et communication, mettant l'accent sur la qualité des échanges dans le cadre du service rendu à l'utilisateur et la nécessaire optimisation des relations avec leur environnement professionnel (conditions de vie au travail, non discrimination).

2. Stage d'adaptation pour les inspecteurs et stage d'application pour les contrôleurs qui ne connaissent pas leur futur poste lorsqu'ils débutent leur stage.
3. Trois épreuves écrites et deux oraux pour les contrôleurs.
4. Pour valider leur formation, les stagiaires doivent obtenir une moyenne de 10/20.
5. Au sein de l'établissement et hors établissement 24h/24 7j/7.
6. Soit 699 heures pour les inspecteurs et 489 heures pour les contrôleurs.

Le pilotage de la campagne documentaire



Ils reçoivent aussi des messages plus « politiques » sur les enjeux de la Direction générale des Finances Publiques : démarche stratégique, ambition numérique, qualité des comptes, intensification de la lutte contre les fraudes...

Ainsi, à l'issue de leur formation, les inspecteurs « Gestion Publique » seront en mesure d'appréhender le fonctionnement général de la comptabilité des structures du réseau comptable de la DGFIP (Poste Comptable non Centralisateur et Centralisateur), d'exécuter les opérations courantes ou de fin d'exercice et d'affectation des résultats, de contribuer à l'élaboration d'un budget d'une collectivité territoriale, de réaliser une analyse financière rétrospective, de conseiller les ordonnateurs locaux et de mettre en œuvre les mesures de poursuites les plus courantes.

Dans le domaine de la fiscalité, les inspecteurs stagiaires seront en mesure d'analyser et mettre en œuvre les grands principes de la fiscalité et les procédures légales et réglementaires adaptées (droit de rectification et de contrôle⁷) dans le respect des garanties accordées au contribuable. Ils seront enfin sensibilisés à la fraude fiscale internationale.

Des cycles de formation dont les évolutions seront facilitées par la mise en place d'une chaîne de révision documentaire

Le processus d'association qui a présidé à la mise en œuvre de ces nouvelles scolarités se poursuit avec la mise en place d'une chaîne de révision documentaire reposant sur les évaluations des stagiaires et des enseignants.

Des outils d'évaluation sont mis à disposition des stagiaires et des enseignants. Ils permettent aux stagiaires d'évaluer les différentes phases de leur formation et aux enseignants d'apprécier les différentes ressources pédagogiques mises à leur disposition et de formuler des propositions d'évolutions.

En sus de ces adaptations, les nouveautés réglementaires et législatives sont naturellement intégrées dans les travaux de la campagne documentaire, dont la périodicité est annuelle. Ces évaluations et propositions, débattues dans le cadre de réunions pédagogiques entre les équipes des établissements et celle du Pôle de Formation Initiale, permettent de faire évoluer les contenus des enseignements tant du point de vue des objectifs pédagogiques que de la durée consacrée à une notion, ou, encore, des méthodes pédagogiques utilisées.

Ainsi, des évolutions importantes ont d'ores et déjà été apportées à l'occasion de la deuxième scolarité qui a débuté à la rentrée 2013 et sont programmées pour la rentrée de la scolarité 2014/2015.

Des évaluations opérées « plus à froid » seront également prochainement mises en œuvre auprès des stagiaires de la première promotion et de leurs chefs de service afin de poursuivre le travail destiné à rechercher une meilleure optimisation de cet investissement essentiel que constitue la formation initiale des cadres et agents de la DGFIP. ■

7. Contrôle sur pièces et contrôle fiscal externe : vérification de comptabilité et examen de situation fiscale personnelle.



Xavier RONSIN

Directeur de l'École nationale de la magistrature (ENM)

Précédemment procureur de la République près le tribunal de grande instance de Nantes

Diversifier les recrutements de l'ENM pour garantir la vitalité de la magistrature

Rendre une justice de qualité suppose, à l'évidence, des magistrats bien formés. Mais la justice, rendue au nom du Peuple français, n'a de sens que si elle est incarnée par des magistrats à l'image de notre société, issus d'un recrutement certes impartial et basé sur les critères d'excellence universitaire et humaine, mais aussi soucieux de favoriser la diversité géographique et sociale des candidats.

L'École nationale de la magistrature recrute et forme les futurs juges et procureurs depuis 1959, et je constate avec satisfaction que les auditeurs de justice, que je côtoie depuis 30 ans, sont tout, sauf formatés. Leurs parcours et leurs personnalités sont très diversifiés. Qu'ils soient étudiants ou déjà dans la vie active, ils ont en commun leur motivation, leur goût du service public et leur envie d'avoir une vie professionnelle riche de sens. Aujourd'hui, plus que jamais, ce principe doit rester au cœur de la politique de recrutement de notre École, au même titre que la recherche de l'excellence. Cette politique, nous la déclinons en trois objectifs : attirer les meilleurs étudiants en droit et professionnels du monde juridique vers les métiers de la magistrature, inciter le plus grand nombre à se porter candidat et enfin, valoriser les « personnalités » et



la motivation. Car c'est en suscitant des vocations, notamment auprès des publics qui seraient tentés de s'autocensurer, par peur de l'échec, par éloignement géographique des lieux de préparation

les plus connus, ou par manque de moyens financiers, que notre École contribuera à la vitalité de la magistrature, dans la plus pure tradition républicaine de nos institutions.

Un recrutement qui repart à la hausse

Notre École demeure en Europe et dans le monde une référence et un modèle incontesté en matière de formation judiciaire. Cependant, la sélectivité de ses concours d'accès, due au nombre particulièrement important de candidats dans les années 1990, et la baisse très sensible du nombre de postes offerts de 2008 à 2010, ont eu pour effet notable de décourager progressivement les candidats. Depuis trois ans, notre École se bat donc avec succès pour renverser la tendance à la baisse des inscriptions aux concours déplorée depuis la fin des années 1990.

À notre grande satisfaction, les premiers résultats positifs sont là : les concours d'accès 2013 ont vu les 214 postes offerts entièrement pourvus par un jury légitimement attentif à la qualité des recrutements. Avec les 66 auditeurs recrutés sur titre sur le fondement de l'article 18-1 de l'ordonnance de 1945, la promotion 2014 est l'une des plus grandes qu'ait connue l'École. En outre, 2669 candidats se sont inscrits aux concours d'accès de 2014, soit 59 % de personnes supplémentaires par rapport aux chiffres de 2011.

Différentes voies d'accès pour favoriser la diversité

Autre idée fausse que nous combattons régulièrement : celle du formatage supposé de nos auditeurs de justice. Que ce soit à leur arrivée à l'École ou à leur sortie, je suis frappé de constater que leurs parcours et leurs personnalités sont très diversifiés. Les différentes voies d'accès à l'ENM favorisent cette richesse des profils et notre promotion 2014 en est la parfaite illustration.

Si les étudiants en droit issus du **1^{er} concours** représentent la part majoritaire de nos effectifs (65 % pour la promotion 2014), 95 % d'entre eux ont déjà eu une expérience professionnelle. Non seulement ils ont fait de brillantes études, mais ils ont touché du doigt la réalité du monde du travail.

L'**intégration sur dossier** représente 23 % de la promotion 2014. Ces candidats, recrutés sur le fondement de l'**article 18-1 de l'ordonnance de 1945**, sont issus pour les deux tiers du milieu juridique ou judiciaire. Avant de choisir la magistrature, ils occupaient les fonctions par exemple d'avocat, de juriste d'entreprises, de directeur de

la PJJ, de greffier en chef, de conseiller RSA, de directeur de services pénitentiaires ou encore de capitaine de police.

Le recrutement par le biais du **2^e concours**, réservé aux fonctionnaires pouvant justifier de 4 ans de service public, fournit quant à lui 7 % de la promotion : ces auditeurs sont d'anciens greffiers en chef, greffiers, conseillers des services pénitentiaires d'insertion et de probation, attachés territoriaux, enseignants, inspecteurs du travail, lieutenants de police...

Enfin, le **3^e concours**, réservé aux professionnels du secteur privé pouvant justifier de 8 ans d'exercice, représente le public le moins nombreux (1 auditeur en 2014, aucun en 2013 contre 4 en 2012). D'anciens avocats, journalistes, professeurs d'histoire ou de philosophie ainsi que des musiciens ont intégré la magistrature par ce biais.

Quel que soit leur âge (l'auditeur le plus jeune a 21 ans contre 45 ans pour le plus âgé de la promotion 2014) et leur vécu professionnel antérieur, tous ces auditeurs partagent une formation de 31 mois, axée sur la pratique du métier de magistrat et ponctuée de stages.

Par ailleurs, afin de renforcer les effectifs de magistrats en juridiction, **des concours complémentaires** sont ouverts chaque année depuis 2011 par la Direction des services judiciaires, à destination de professionnels de plus de 35 ans ou de plus de 50 ans, pouvant justifier de 10 ou 15 années d'exercice dans le domaine juridique, économique ou social, selon qu'ils postulent au 2nd ou au 1^{er} grade. Ils bénéficient d'une formation probatoire de 9 mois, ce public étant caractérisé par de solides acquis théoriques et professionnels (anciens officiers de police, maîtres de conférences à l'université, greffiers, greffiers en chef...). Cette année, 50 postes ont été offerts.

Enfin, l'École forme chaque année une trentaine de **candidats à l'intégration directe (article 22-23 de l'ordonnance de 1945)** qui, au regard des compétences acquises au cours de leur longue carrière, ont été sélectionnés sur dossier par la commission d'avancement. Ce public, très averti, effectue une formation de 6 mois sous forme de stage, et compte dans ses rangs d'anciens juges de proximité, avocats, juristes, inspecteurs des impôts...

Recruter parmi le plus grand nombre

Choisir la magistrature n'est pas anodin. Les pouvoirs sont considérables, les responsabilités immenses et ce, dès le premier poste. Notre rôle, à l'ENM, consiste aussi à rappeler la beauté de ce

métier, à dire combien il est passionnant, humainement et intellectuellement. Susciter les vocations parmi les étudiants fait partie de nos missions. Il s'agit de transmettre notre idéal de justice et nos valeurs communes aux jeunes générations afin qu'elles les partagent, qu'elles se les approprient puis les fassent vivre y compris sous des formes nouvelles à inventer.

Face à l'augmentation du nombre de postes offerts ces trois dernières années, il est apparu nécessaire d'avoir un nombre suffisant de candidats aux concours, pour assurer un bon taux de sélectivité et ainsi veiller à ce que tous les postes offerts soient pourvus. En effet, afin de recruter les meilleurs candidats, le jury souverain fixe une barre d'admission exigeante. Une étroite collaboration a ainsi été nouée depuis 2012 avec les facultés de droit et les instituts d'études judiciaires (IEJ) permettant d'aller à la rencontre des étudiants et de leurs enseignants. L'École a pris cette responsabilité en organisant, à partir de janvier 2013, 62 conférences d'information dans 41 facultés de droit et IEJ, dans le cadre du plan global de communication mis en place avec la Direction des services judiciaires. 20 forums d'orientation à destination des étudiants ont par ailleurs accueilli un stand ENM.

J'ai voulu impulser cette stratégie « de territoire » afin de recruter les meilleurs étudiants en droit et d'instituts d'études politiques sur l'ensemble du territoire français et de lutter contre l'autocensure et le plafond de verre. En effet, lors des conférences que j'ai tenues dans plusieurs facultés, j'ai rencontré trop d'étudiants d'excellent niveau qui n'osaient pas passer le concours ou qui sous-estimaient la qualité des enseignements reçus.

Une action en faveur de la diversité : l'exemple des classes préparatoires

Les classes préparatoires « Égalité des chances » constituent en outre l'une de nos actions phares en faveur de la diversité du recrutement des auditeurs de justice. Introduit par arrêté du ministre de la Justice du 22 mai 2008 pour la classe

préparatoire de Paris, étendu à Bordeaux et Douai par arrêté du 19 janvier 2009, ce dispositif permet chaque année d'accueillir 45 bénéficiaires à raison de 15 par classe. En tant que directeur de l'ENM, je ne peux que me féliciter du succès de ce dispositif, qui connaît un taux de réussite élevé : depuis sa mise en place, 1 élève sur 5 ayant préparé le 1^{er} concours d'accès à l'ENM a été admis.

Ces trois classes préparatoires « Égalité des chances » sont destinées à des étudiants méritants, issus de zones urbaines sensibles, boursiers, ou dont les ressources financières sont faibles. La sélection des candidats, qui s'effectue sur dossier et entretien, repose ainsi sur les quatre critères suivants : la qualité du parcours étudiant, le niveau de ressources des candidats ou de leurs parents, l'origine géographique (zones urbaines sensibles, contrats urbains de cohésion sociale) et la motivation.

La préparation, qui se déroule sur 11 mois, de novembre à octobre, est gratuite. Elle fait l'objet également d'un accompagnement financier : les élèves bénéficient d'une bourse dont le montant est versé par l'ENM, ainsi que de l'allocation

pour la diversité. Afin d'éviter toute rupture d'égalité entre candidats au concours, la coordination de chaque classe est confiée à un universitaire, et les formations à des universitaires et des magistrats qui n'appartiennent pas au corps enseignant de l'École. L'accompagnement pédagogique est l'autre force du dispositif : un tutorat est développé pour chaque élève afin d'assurer un suivi personnalisé. Le programme pédagogique prévoit trois concours blancs par promotion, des galops d'entraînement hebdomadaires et des enseignements théoriques et méthodologiques complétés de visites culturelles (Sénat, Assemblée nationale, Cour de cassation, musées, expositions, spectacles...).

Depuis leur ouverture, les classes préparatoires au 1^{er} concours de la magistrature ont accueilli 236 bénéficiaires et ont permis de recruter 53 auditeurs de justice. Par ailleurs, 37 bénéficiaires ont intégré d'autres écoles de la fonction publique ou un centre régional de formation à la profession d'avocat. La mise en œuvre de cette mesure visant



à accroître la diversité des auditeurs de justice est un succès en termes de rayonnement de l'ENM, puisque les élèves des CP représentent désormais 7 à 10 % de la promotion d'auditeurs issus du 1^{er} concours et obtiennent de très bons résultats aux concours d'accès. En effet, plus de 50 % des élèves des CP admis aux sessions 2012 et 2013 sont classés dans la première moitié de la promotion.

Désormais connu et ayant fait ses preuves, le dispositif rencontre un succès grandissant auprès des étudiants en droit. L'ENM constate ainsi depuis deux ans une hausse du nombre de candidats à l'entrée des classes préparatoires. Ce nombre accru lui permet d'ancrer encore davantage son action dans l'égalité des chances : l'École sélectionne ainsi des candidats au profil plus « risqué » au sein de son public cible, les étudiants aux faibles ressources, issus des zones sensibles et ayant obtenu de bons résultats universitaires. Il s'agit bien de soutenir, au-delà de ces critères, les étudiants qui manquent de temps, parce qu'ils sont obligés de travailler pour financer

leurs études, ou encore ceux qui ont un déficit de culture générale, parce qu'ils ne peuvent s'offrir des sorties culturelles régulières.

Nous privilégions donc les étudiants pour qui l'aide de la classe préparatoire sera décisive par rapport à un autre type de préparation. Le contenu et la qualité de l'entretien de sélection permettent de repérer ces profils plus « fragiles », à qui le dispositif fournira l'étayage personnalisé dont ils ont besoin. C'est bien la marge de progression des candidats et, d'une manière générale, leur capacité à surmonter la difficulté que nous évaluons.

Avec ses classes préparatoires « Égalité des chances », l'École renforce son engagement pour diversifier ses recrutements et ouvrir la magistrature à ceux qui, seuls, n'auraient pas eu les moyens d'intégrer l'ENM.

On le voit, l'ENM est vraiment une belle école républicaine qui souhaite toujours porter mieux et plus loin les valeurs du service public. ■



Vincent POTIER

Directeur général du CNFPT depuis janvier 2010

Président du réseau des écoles de service public (RESP) en 2012

La formation des cadres territoriaux

Établissement public national à caractère administratif, le Centre national de la fonction publique territoriale (CNFPT) est le service public de la formation professionnelle des agents territoriaux tout au long de leur carrière. En s'appuyant sur son organisation territorialisée (29 délégations régionales et 5 instituts), il a renforcé les synergies entre structures pour proposer une offre plus lisible et plus experte notamment envers les cadres A et contribué à faire vivre les valeurs du service public.

Administré par un conseil d'administration paritaire composé d'élus et de représentants des organisations syndicales, le Centre national de la fonction publique territoriale (CNFPT¹) est un établissement public national à caractère administratif dont l'organisation est déconcentrée.

Successeur du Centre de formation des personnels communaux (CFPC) créé en 1972, le CNFPT est, depuis les lois de décentralisation de 1982-1984, investi d'une mission essentielle – la

formation des agents territoriaux – qui engage le niveau le plus profond de la gestion publique locale : les ressources humaines, les métiers, les missions de service public pilotées par les collectivités territoriales et leurs établissements publics locaux.

Pour mettre en œuvre sa mission de service public de la formation, le CNFPT dispose de 29 délégations régionales réparties sur le territoire métropolitain et les départements ultramarins, et de 5 instituts.

1. Le CNFPT est régi par la loi 84-53 du 26 janvier 1984 complétée notamment par les lois 87-529 du 13 juillet 1987 et 2007-209 du 19 février 2007.

1 Le réseau des instituts du CNFPT

La genèse

La mise en œuvre de la loi 2007-209 du 19 février 2007 a profondément modifié le paysage de la formation professionnelle des agents territoriaux en instaurant un nouveau modèle de formation

professionnelle reposant sur le principe de l'exercice du droit à la formation tout au long de la carrière. Ce droit résulte d'un jeu de responsabilités croisées entre l'agent et son employeur, rendant celui-ci acteur de son parcours, dès son recrutement et tout au long de sa carrière, grâce

aux formations d'intégration, de professionnalisation, de perfectionnement et de préparations aux concours et aux examens professionnels et, ce, pour toutes les catégories A, B et C.

Dans ce contexte nouveau, et à la suite d'un changement de présidence de l'établissement en 2009, le 15 septembre 2010, le CNFPT se dotait d'un projet national de développement (PND), adopté par son conseil d'administration, pour une durée de 6 ans. Ce PND, fruit d'un travail collectif et concerté avec tous les acteurs, trace les axes de développement de l'établissement en définissant cinq grands objectifs politiques prioritaires et les évolutions organisationnelles qui en résultent. Ainsi, chaque délégation régionale a eu pour mission de décliner ces objectifs en tenant compte des singularités de son territoire. Quant aux instituts du CNFPT, chargés de la formation des cadres, l'établissement a pris le parti de conforter et de dynamiser leur vocation première de formation des

cadres territoriaux en rassemblant dans une même direction ses instituts ainsi que le service des concours et de la mobilité des cadres et en faisant évoluer les anciennes écoles nationales d'application des cadres territoriaux (ENACT) en instituts spécialisés d'études territoriales. Le réseau des instituts était né !

Un souffle nouveau pour les instituts : le projet de développement du réseau des instituts (PRI)

Le réseau des instituts a défini son projet de développement en déclinaison du PND, articulé autour de 5 grands objectifs : conforter les missions statutaires et réglementaires du CNFPT pour les cadres, réduire les inégalités d'accès à la formation, contribuer à améliorer la qualité de la gestion publique locale et faire vivre les valeurs du service public local, développer de nouveaux champs de coopération, promouvoir le développement dans la formation et la gestion.

Il s'est ainsi fixé trois ambitions pour l'offre de formation des cadres des collectivités territoriales : des formations pour faciliter l'intégration des cadres, des formations de haut niveau d'expertise, des formations pour favoriser les évolutions professionnelles. Il affirme sa volonté d'ouverture vers les professionnels experts, en nouant des partenariats avec des centres d'études et de recherche et avec le réseau des écoles de service public.

Le réseau de l'expertise territoriale organisé par grandes politiques publiques

Chaque institut s'est vu attribuer un champ de spécialisation par grandes politiques publiques afin de consolider et de développer une expertise sur un grand champ de l'action publique.

Pour répondre à cet objectif, les instituts disposent d'un outil de veille d'observation et de prospective sur les métiers territoriaux que sont les pôles de compétence. Le réseau de pôle de compétences est aussi chargé de produire, pour l'ensemble de l'établissement et pour le réseau des instituts, une offre de formation métier et experte. Il a aussi pour fonction de mutualiser, de capitaliser et d'innover en matière d'offre de formation mais aussi d'animation de réseaux d'experts internes et externes.

Le réseau de l'expertise territoriale

L'INSET d'Angers

Champ de spécialisation : les politiques de solidarité, de cohésion sociale et de l'enfance avec les pôles politiques sociales d'autonomie, lutte contre les exclusions et politiques de l'enfance.

L'INSET de Dunkerque

Champ de spécialisation : les politiques d'aménagement et de développement durable des territoires avec les pôles urbanisme et aménagement, développement des territoires et déplacements et transports publics.

L'INSET de Montpellier

Champ de spécialisation : les politiques de services techniques urbains et des infrastructures publiques, avec les pôles ingénierie écologique, architecture, bâtiment et logistique et infrastructures publiques et réseaux.

L'INSET de Nancy

Champ de spécialisation : les politiques en faveur de l'action éducative, la santé, la culture et la citoyenneté avec les pôles action éducative, santé publique, culture et citoyenneté.

L'INET à Strasbourg

Champ de spécialisation : management, pilotage et gestion de la ressource avec les pôles management stratégique, pilotage et gestion des ressources et Europe.

Les pôles sapeurs-pompiers et risques majeurs et sécurité et police municipale sont membres du réseau mais rattachés à la direction du développement de la formation.

2 La construction de l'offre nationale : un processus coordonné et collaboratif

Sous le pilotage de la direction générale adjointe chargée du développement de la formation, garante de la qualité des formations à travers les référentiels de formation produits, de la mise en œuvre du projet national de développement, de la production d'une offre nationale coordonnée, lisible, le CNFPT a développé un processus de construction de l'offre nationale qui mobilise toutes les composantes de l'établissement (direction du développement de la formation, délégations régionales, instituts et leur réseau de pôles de compétences).

Ainsi, à partir des fiches sectorielles réalisées par les pôles de compétences identifiant les évolutions ou les réformes pouvant transformer les activités des métiers de leur secteur et donc les compétences, le réseau des instituts élabore une offre d'itinéraires² pour les 64 métiers de la FPT dont les titulaires sont majoritairement des cadres A, (exemple : directeur-directrice chargé-e du développement économique) et complète cette offre par des itinéraires sur des champs de politiques publiques (exemple : la conduite de projet urbain) et sur des fonctions transverses (exemple : itinéraire « les relations aux usagers et à la qualité des services publics »).

Des résultats tangibles pour les instituts

Le projet de développement du réseau des instituts a porté ses fruits, car depuis 2010, les instituts ont vu croître leur production en journées formation stagiaires (JFS) de 17,6%, avec une production en 2013 de près de 113 000 JFS.

Les instituts ont diversifié et développé leur offre de formation : la formation de professionnalisation et de perfectionnement représente plus de 70% de leur activité. Les journées d'actualité, colloques et séminaires, s'élèvent en 2013 à 12 751 JFS

avec près de 9 900 stagiaires présents. Cette activité a connu une progression spectaculaire puisqu'elle a été multipliée par 28 depuis 2008.

À côté des champs d'activité liés à leur spécialisation, les INSET proposent à leurs publics, dans le cadre d'une planification et d'une programmation concertées, des formations continues dans tous les autres champs de manière à déployer sur le territoire une offre complète d'approfondissement ou d'expertise accessible, sans contrainte de déplacement excessive. Le public accueilli dans les instituts est avant tout un public de proximité. C'est ainsi, qu'à Angers, 68,2% des effectifs en formation sont issus du Grand Ouest. 75,4% des stagiaires de Montpellier habitent les régions Sud-Est et Sud-Ouest

Le souci de localiser les formations des cadres dans les grands bassins d'emploi comme la région parisienne a conduit les instituts de Nancy et de Dunkerque à organiser des formations à Paris : en 2013, 34% des activités de formation de professionnalisation et de perfectionnement de ces deux instituts ont été organisés en Île-de-France. L'INET a aussi senti le besoin d'une présence parisienne tant pour prendre en compte les attentes en termes de formation des cadres dirigeants de l'Île-de-France que pour accueillir des cadres de toute la France lors d'événementiels permettant un déplacement sur une seule journée.

« Les Mercredis de l'INET à Paris », proposés chaque mois depuis octobre 2010, répondent à cet objectif. Ce nouveau dispositif correspond parfaitement aux besoins des cadres puisque la participation sur les 9 journées programmées est passée de 336 agents en 2011 à 557 en 2012, soit une augmentation de plus de 66%. En 2013, les Mercredis ont rassemblé 471 personnes, auxquelles il convient d'ajouter les 253 cadres qui ont assisté aux deux journées délocalisées à Lyon et à celle qui s'est déroulée à Marseille.

2. Offre Itinéraires
Coordonnée Métier - OIC/M: Ensemble d'actions de formation complémentaires permettant l'acquisition de toutes les compétences techniques nécessaires à la maîtrise d'un métier. Les actions de formation permettant d'acquérir les compétences nécessaires à une première prise de poste pour exercer sans risques sont classées dans la catégorie « **Fondamentaux** ». Les actions de formation permettant de développer la maîtrise du poste une fois les « fondamentaux » acquis sont classées dans la catégorie « **Approfondissement** ». Les actions de formation pour des agents ayant une expérience reconnue permettant de faire face à des situations inédites et imprévues sont classées dans la catégorie « **Expertise** ». Les actions de formations d'un itinéraire peuvent être suivies de manière indépendante. Les actions de formation dans la catégorie des « fondamentaux » et « approfondissement » sont constituées de 5 à 15 modules (et de 15 à 30 jours), format compatible avec l'exercice d'une activité professionnelle si un agent devait acquérir l'ensemble des compétences.

3 La vocation spécifique de l'INET

L'institut national des études territoriales (INET) constitue le lieu de formation de l'encadrement supérieur de la fonction publique territoriale, de dimension nationale, mais également européenne et internationale.

Il forme ses élèves administrateurs territoriaux et conservateurs des bibliothèques et du patrimoine dans une double dimension :

- celle des connaissances générales et de l'expertise dans tous les champs essentiels de l'action

publique territoriale, en garantissant l'inter professionnalité et la formation à la culture territoriale;

- et celle du pilotage stratégique des collectivités et établissements.

En 2013, l'INET a accueilli 96 élèves.

La formation initiale des conservateurs de bibliothèque est réalisée en partenariat avec l'école nationale supérieure des sciences de l'information et des bibliothèques (ENSSIB) et celle des conservateurs du patrimoine avec l'institut national du patrimoine (INP).

L'INET a pour missions :

- la formation initiale des cadres d'emplois supérieurs de la fonction publique territoriale;
- la création et l'animation de cycles supérieurs ou de sessions de hautes études territoriales dans ses champs de spécialisation (fonctions de management stratégique, de pilotage et de ressources et le pôle de la gestion publique locale européenne) comme le cycle supérieur de management et le cycle des directeurs généraux des collectivités territoriales;
- la coordination et le pilotage des préparations aux concours internes de catégories A+;
- la contribution au réseau national des écoles de service public (un temps de formation commune est organisé avec les élèves administrateurs

territoriaux et ceux de l'école nationale d'administration (ENA));

- en lien avec la mission de coopérations internationales du siège du CNFPT, les relations avec les écoles européennes de service public et également celles des pays avec lesquels des accords de coopération internationale seront conclus.

L'INET organise aussi chaque année une grande manifestation rassemblant l'encadrement supérieur des collectivités territoriales : les Entretiens territoriaux de Strasbourg (ETS) qui, en 2013, ont accueilli 1 600 participants.

Conclusion

Le CNFPT a pris la mesure de sa responsabilité dans les missions de service public de formation que lui a confiées le législateur et a le souci d'évoluer et de s'adapter pour faire face aux mutations que vivent les collectivités territoriales et leurs agents. En s'appuyant sur son organisation en réseau, il a renforcé les synergies en jouant sur la complémentarité entre structures et proposé une offre pour les cadres A plus lisible, plus experte et plus diversifiée. Il contribue à faire vivre les valeurs du service public comme acteur du développement et de la modernisation des collectivités et de leurs établissements publics. ■

/// Pour en savoir plus :

- Jean-Luc BOEUF et Jean-Jacques URVOAS, *L'éloge du service public local*, Éditions de la Lettre du cadre, 1997.
- *Déontologie et responsabilité*, Éditions Sept, 2000.
- Philippe HARANG, *Maîtrise des risques dans la gestion locale*, Éditions du Moniteur, 2001.
- Vincent PÉGUY, *La déontologie dans la fonction publique territoriale*, Éditions du Moniteur, 2002.
- *Les collectivités territoriales et leurs responsabilités*, en collaboration, Jurisclasseur, 2003.
- Magali BENCIVENGA, *Évaluation des politiques locales*, Éditions du Moniteur, 2005.
- *Dictionnaire pratique des collectivités territoriales*.
- *Action sociale et médico-sociale des collectivités territoriales*, Éditions du Moniteur, 2006.
- *Le management public des territoires*, contribution à un ouvrage collectif, Éditions de l'Aube, 2012.



Vincent DUSSART
 Professeur de droit public
 Institut Maurice Hauriou
 Université Toulouse 1 - Capitole

La loi organique n° 2004-758 du 29 juillet 2004 relative à l'autonomie financière des collectivités territoriales : réflexions critiques sur une loi controversée

La réforme constitutionnelle du 28 mars 2003 a introduit un nouvel article 72.2 posant les principes fondamentaux des finances locales. Jusque-là, le cadre constitutionnel financier était simplement déduit de l'application du principe de libre administration des collectivités territoriales. L'article 72-2 alinéa 3 a posé, quant à lui, un principe de prédominance des ressources des collectivités territoriales¹. Ainsi fut adoptée la loi organique n° 2004-758 du 29 juillet 2004 relative à « l'autonomie financière des collectivités territoriales » (LOAFCT)². Cette loi intervenait alors dans un contexte très particulier tenant à la prise de plusieurs mesures fiscales défavorables aux collectivités territoriales en quelques années³.

Depuis la promulgation de cette loi, deux séries d'événements fondamentaux sont intervenues : d'une part, le développement en 2008 de la crise économique et financière qui a profondément marqué le paysage financier local en obligeant l'État à réduire ses transferts financiers et en 2010, d'autre part une importante réforme de la fiscalité locale a vu disparaître la taxe professionnelle.

Cette loi organique porte, selon nous, un intitulé inadéquat. Même si le Code général des collectivités territoriales reprend cette expression comme titre des dispositions issues de la LOAFCT⁴. D'un point de vue conceptuel, l'article 72-2 peut, sans aucun doute, être considéré comme relatif à l'autonomie financière des collectivités territoriales. Cependant et en réalité, la LOAFCT n'est relative qu'à la part déterminante

des ressources fiscales et autres ressources propres dans l'ensemble des ressources des collectivités territoriales. Dès lors elle n'est pas relative à l'autonomie financière *stricto sensu* : faute d'une définition précise de l'autonomie financière le processus organique a été marqué dès l'origine par une incohérence structurelle⁵. L'autonomie financière apparaît d'abord comme la faculté pour une institution de fixer les règles d'élaboration et d'adoption de son budget, d'en fixer librement le montant et les recettes et d'en assurer l'exécution et le contrôle. D'ailleurs, rien ne concerne le contrôle des finances locales dans la réforme de 2003. Pourtant le contrôle budgétaire est un aspect essentiel de l'autonomie financière.

Un autre point focal auquel on réduit trop souvent l'autonomie financière est celle qui porte sur les recettes. Une institution bénéficiant de cette autonomie financière devrait pouvoir fixer librement ses ressources⁶. Les débats qui se sont tenus lors de la discussion de la révision constitutionnelle puis sur la loi organique ont montré que l'autonomie financière était, pour nombre de parlementaires, synonyme d'autonomie fiscale.

Ainsi, la loi sur l'autonomie financière qui ne tenait aucun compte des dépenses semble aujourd'hui bien décalée par rapport à la situation financière présente et à venir des collectivités territoriales. Pourtant comme l'écrit Michel Bouvier : « C'est ainsi qu'à l'autonomie de gestion des fonds mis à leur disposition est venue s'associer leur autonomie de décision en matière fiscale, un couple paraissant indissociable dans la conception

1. « Les recettes fiscales et les autres ressources propres des collectivités territoriales représentent, pour chaque catégorie de collectivités, une part déterminante de l'ensemble de leurs ressources. La loi organique fixe les conditions dans lesquelles cette règle est mise en œuvre ».
2. Sur cette loi voir Marie-Christine de Montecler, *Autonomie financière : la loi organique partiellement censurée*, *Actualité juridique droit administratif*, 2004 n°29, p. 1564 (brève). J.E. Schoettl, *L'autonomie financière des collectivités territoriales devant le Conseil constitutionnel*, *Les petites affiches*, 13 août 2004 n°162, pp. 12-21, R. Hertzog, *La loi organique relative à l'autonomie financière des collectivités territoriales : précisions et complications*, *Actualité juridique droit administratif*, 2004 n°36, pp. 2003-2012, L. Philip, *Revue française de droit constitutionnel*, 2004 n°60, p. 798-803, C. Pilon, *L'autonomie financière des collectivités locales et le juge constitutionnel*, *Revue du Trésor*, 2005 n°10, p. 513-520.
3. Suppression de la part régionale de la Taxe d'habitation en 2001 et suppression de la part « masse salariale » de la défunte taxe professionnelle à compter de 1999 par exemple.
4. Articles L.O. 1114-1 à L.O. 1114-4 du CGCT.
5. V. Dussart, *Quelle cohérence de la réforme de 2003 ? In Réforme des finances publiques : la conduite du changement*, sous la dir. de M. Bouvier. LGDJ, 2007.
6. L. PHILIP, *Finances publiques*. 4^e édition. 1993. p. 265.

d'alors de l'autonomie financière locale⁷ ». On peut, dès lors, se poser la question de la pertinence à maintenir dans notre système juridique un texte organique qui produit une vision faussée de l'autonomie financière locale. Car le « couple »

évoqué par Michel Bouvier a perdu de sa consistance depuis 10 ans à la fois par un délitement de la perception conceptuelle de l'autonomie financière locale (I) et partant par des résultats contrastés de l'application de la LOAFACT (II).

1 Le délitement de la perception conceptuelle de l'autonomie financière locale

Il faut revenir à une conception plus scientifique et moins politique de la notion d'autonomie financière afin d'assurer l'effectivité du principe de libre administration des collectivités territoriales.

La Constitution elle-même ne mentionne pas le mot autonomie⁸ ce qui exige de poser ici les fondements d'une conception spécifique de l'autonomie financière qui doit comprendre normalement trois composantes : une autonomie normative (nécessairement relative), une autonomie budgétaire et une autonomie en matière de ressources.

1. L'autonomie normative

Un ensemble particulièrement complexe de lois et de règlements fixe et précise le cadre juridique des finances locales. Le mot « autonomie » tire son étymologie du mot grec *autonomos* qui signifie « se régir par ses propres lois ». Le sens donné à la notion d'autonomie financière semble depuis toujours, dans cette perspective, quelque peu faussée, car aucune collectivité territoriale ne dispose et ne disposera dans le cadre d'un État unitaire de la faculté juridique d'établir ses propres lois en matière financière et surtout fiscale. Les règles relatives à l'établissement des budgets locaux et à leur exécution sont toujours établies par le législateur et restent soumises aux contrôles exercés par les représentants de l'État et les Chambres régionales des comptes (CRC) sur la régularité des procédures. Ces limites proviennent du paradoxe suivant contenu dans la notion même d'autonomie financière : les collectivités territoriales n'ont pas la maîtrise des règles concernant leur propre gestion. Elles sont tenues de respecter un ensemble complexe de prescriptions étatiques mais aussi indirectement désormais de règles européennes issues du programme de stabilité européen. Sur le strict plan de l'édiction des normes, il faut donc parler, au sens littéral, d'hétéronomie financière. La loi de 2004 s'inscrivait donc logiquement dans une absence d'autonomie normative.

2. L'autonomie en matière de dépenses

Pour être autonome financièrement, les collectivités territoriales devraient avoir la maîtrise de leurs dépenses. Pourtant, le budget de ces collectivités reste très largement contraint notamment par les dépenses obligatoires. La longue liste de ces dernières est déterminée par le législateur sous le contrôle du Conseil constitutionnel. La révision constitutionnelle de 2003 rappelle simplement et seulement que « les collectivités territoriales bénéficient de ressources dont elles peuvent disposer librement dans les conditions fixées par la loi ». En 2003, il eut été possible de donner une assise juridique plus solide à la jurisprudence constitutionnelle en matière de dépenses obligatoires⁹.

Il apparaît que 10 ans après la révision constitutionnelle, il n'y ait pas de vrai équilibre entre autonomie en matière de dépenses et autonomie en matière de ressources. Le Conseil constitutionnel avait reconnu le pouvoir du législateur d'édicter des dépenses obligatoires : « Considérant que sur le fondement des dispositions précitées des articles 34 et 72 de la Constitution, le législateur peut définir des catégories de dépenses qui revêtent pour une collectivité territoriale un caractère obligatoire ». Le juge constitutionnel avait, de plus, précisé l'étendue de ce pouvoir : « toutefois, les obligations ainsi mises à la charge d'une collectivité territoriale doivent être définies avec précision quant à leur objet et ne sauraient méconnaître la compétence propre des collectivités territoriales ni entraver leur libre administration...¹⁰ ». Cette décision du Conseil constitutionnel était fondée par la volonté d'empêcher toute « asphyxie » des collectivités locales par un excès de dépenses obligatoires. Malgré la révision constitutionnelle de 2003, il est cependant toujours impossible de fixer la liste exhaustive des dépenses obligatoires « législatives » des communes malgré la codification contenue dans le Code général des collectivités territoriales : l'article L. 2321-2 du CGCT commence par l'expression

7. M. Bouvier, L'intégration financière des collectivités locales versus recentralisation, *RFFP*, Février 2013, n°121, p. 16.

8. F. Lafargue, La Constitution et les finances locales, *Les nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel*, n°42, 2014, p. 17.

9. Voir les articles L.1612-15 et s., L.2321-1 et s. (communes), L.3321-1 et s. (départements); L.4321 (région) du Code général des collectivités territoriales.

10. Décision DC n°90-274 du 29 mai 1990.

suivante : « les dépenses obligatoires comprennent notamment... ». Ce qui veut dire concrètement que le législateur peut compléter à son gré la liste des dépenses inscrites dans cet article. Les seules limites tiennent dans le respect, par le législateur, des règles posées par le Conseil constitutionnel. La LOAFACT ne contient aucune disposition relative aux dépenses obligatoires des collectivités, ni d'ailleurs de manière plus générale, à la question des dépenses. Or, la liberté de gestion est bien affirmée par l'article 72-1 de la Constitution. La conception de la notion d'autonomie financière s'en ressent donc naturellement.

En ce qui concerne les dépenses toujours, les transferts de charge ne sont pas toujours intégralement compensés et sont sources de conflits entre les élus locaux et l'État. La révision constitutionnelle de 2003 a, certes, reconnu le principe de compensation. Cependant, les dispositions de protection restent ainsi en deçà de la protection du caractère prédominant des ressources propres inscrit à l'article 11. Or il y a là un enjeu fondamental. On l'a vu lors de l'adoption de la loi n°2004-809 du 13 août 2004 relative aux libertés et responsabilités locales qui procéda à des transferts (contestés) de charges vers les collectivités territoriales.

3. L'autonomie en matière de ressources

Il s'agit ici du cœur de la réforme de 2003 et 2004. L'autonomie en matière de ressources est fondamentale. Cependant, quel contenu lui donner ? En effet, les solutions sont ici multiples et se situent à deux niveaux d'analyse.

En matière de ressources, autonomie ne signifie pas liberté de création. En effet, l'État reste maître, en grande partie, de la création des ressources des collectivités locales. D'abord par application de l'article XIV de la déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen qui pose le principe du consentement à l'impôt et partant la compétence exclusive du Parlement en matière fiscale. Or, il faut cependant un niveau suffisant de recettes pour donner toute sa réalité à l'autonomie financière des collectivités locales. Au sein des recettes des collectivités décentralisées, il faut rappeler que la première ressource est issue de la fiscalité locale. Seul l'État a le pouvoir de lever des impôts, c'est cette prérogative qui caractérise peut-être le mieux son caractère unitaire. La suppression de la taxe professionnelle en 2010 a montré que l'État exerçait pleinement sa compétence fiscale même au détriment du volume de ressources des collectivités territoriales. L'auto-

nomie financière des collectivités a pesé faiblement face aux impératifs de la politique fiscale de l'État. Le montage complexe de nouveaux impôts et de compensations destiné à se substituer à l'impôt disparu a montré la faible prise en compte de la problématique d'autonomie financière.

Les collectivités territoriales ont donc un droit limité et encadré de fixer le taux de l'impôt local depuis la loi du 10 janvier 1980. Elles n'ont, en matière fiscale, qu'un pouvoir dérivé qui leur permet, par exemple, de procéder à des exonérations temporaires ou définitives de certains contribuables¹¹.

La dernière limite à « l'autonomie fiscale » est l'objectif constitutionnel de péréquation qu'il serait trop long de décrire intégralement ici¹². Le Conseil constitutionnel avait précisé dès 1991 que « dans l'exercice de sa compétence en matière fiscale, le législateur n'est pas tenu de laisser à chaque collectivité territoriale la possibilité de déterminer seule le montant de ses impôts locaux et peut, à titre exceptionnel décider que le produit d'un impôt communal pourra en partie être attribué à une autre collectivité¹³ ».

Il faut, malgré tout, que les collectivités aient des ressources suffisantes. Il s'agit donc d'un critère quantitatif. Il faut des ressources pour faire exister la décentralisation. La reconnaissance constitutionnelle du principe de transfert des charges compensées à l'article va d'ailleurs dans ce sens. Cependant, ce transfert de charges risquait d'être compliqué par le second critère de l'autonomie en matière de ressources. En effet, l'article 72-2 alinéa 3 prévoit que « les recettes fiscales et les autres ressources propres des collectivités territoriales représentent pour chaque catégorie de collectivités, une part déterminante de l'ensemble de leurs ressources ». Il n'en a rien été de ce point de vue. L'État a transféré depuis 2004 un grand nombre de charges sans que la question des ressources ne change fondamentalement la prédominance des recettes.

Désormais, l'autonomie financière des collectivités territoriales repose sur un second critère cumulatif. Il faut des ressources mais pas n'importe lesquelles : des ressources propres dans un rapport déterminant. Cette conception semblait signifier une nouvelle approche de l'autonomie financière. En effet, jusque-là il apparaissait que la problématique de la libre administration des collectivités fondamentale était surtout un volume suffisant de ressources. Ce modèle de construction de la décentralisation financière n'est pas partagé unanimement dans l'Union européenne. Le modèle allemand, par exemple, privilégie le

11. Cela se fait d'ailleurs parfois avec compensation de la perte de recette fiscale par l'État !

12. Voir sur la délicate question de la péréquation des finances locales : BLANC (J.). *Les péréquations dans les finances locales*. Coll. Système. Collectivités locales. LGDJ. 1996.

13. Décision 91.291 DC du 6 mai 1991.

premier critère. La France cherche donc à concilier deux critères pourtant difficiles à mettre en œuvre. Dès lors les débats prirent une tournure particulière qui a semblé donner une nouvelle

conception de l'autonomie financière des collectivités territoriales que vint consacrer la LOAFCT mais qui reposait sur une construction sémantique défailante.

2 La conception faussée de l'autonomie financière locale portée par la LOAFCT

Au regard de la LOAFCT, désormais l'autonomie financière des collectivités territoriales repose sur un critère qualitatif. Cette conception nouvelle et trop limitée a tendu à fausser la perception de la définition de l'autonomie financière. Il y a quelques années, dans cette revue, Jean-Luc BŒUF posait une question simple : « *D'ailleurs, l'autonomie financière des collectivités existe-t-elle ?*¹⁴ ». Pour cet auteur, l'autonomie financière des collectivités territoriales a été « *juridiquement définie par la loi organique du 29 juillet 2004 après avoir été introduite dans la Constitution par la révision du 28 mars 2003*¹⁵ ». On ne peut cependant souscrire à cette dernière réflexion souvent reprise. Il n'y a pas de définition juridique de l'autonomie financière dans la LOAFCT, car cette loi ne traite pas de l'autonomie financière mais de l'autonomie en matière de ressources. On ne soulignera jamais assez ce point.

Lors des débats sur la loi organique, le sénateur Michel Mercier avait souhaité donner, dans l'avis de la Commission des finances du Sénat sur le projet de LOAFCT, un contenu à la notion d'autonomie financière¹⁶. Cette dernière « *reposerait principalement sur trois piliers : l'autonomie de gestion, l'autonomie budgétaire et l'autonomie fiscale* »¹⁷. On en est loin avec la loi organique de 2004. En effet, on a abouti à une loi qui ne traite que de l'autonomie en matière de recettes et même pas d'ailleurs, comme on le lit parfois, de l'autonomie fiscale.

L'article 72-2 dans alinéa 3 est le fruit de la réflexion de certains élus locaux relatif à ce que certains ont pu appeler des « budgets locaux sous perfusion ». En effet, l'État avait pris pour habitude de supprimer tout ou partie de certains impôts locaux pour remédier aux défauts fondamentaux du système fiscal en général. La LOAFCT s'inscrivait dans la réaction face à cette lourde problématique.

Cette loi fonctionne depuis 10 ans et a pour conséquence « concrète » le calcul de ratios d'autonomie financière par catégorie de collectivités territoriales. En effet, l'article 72-2 alinéa 3 de la Constitution n'a pas posé une garantie individuelle par collectivité qui aurait été impossible

à mettre en œuvre. Cependant, cette approche pose un problème de cohérence de la LOAFCT elle-même. En effet, si l'on prend la catégorie des communes, on va donc prendre en compte certaines d'entre elles de quelques dizaines d'habitants avec d'autres de plusieurs centaines de milliers d'habitants ! Partant de ce constat, les ratios ont-ils un réel intérêt ? L'autonomie en matière de recettes d'une petite commune de montagne n'a effectivement pas ou peu de points communs avec une grande ville de région parisienne. On pourrait multiplier les exemples à l'envi.

Les ressources propres sont limitativement énumérées à l'article 3 de la LOAFCT : le produit des impositions de toutes natures dont la loi autorise les collectivités territoriales à fixer l'assiette, le taux ou le tarif dont elle détermine, par collectivité, le taux ou une part locale d'assiette, les redevances pour services rendus, les produits du domaine, les participations d'urbanisme et les produits financiers et les dons et legs. Ces produits font l'objet d'un rapport en regard des ressources totales à l'exclusion des emprunts et des ressources correspondant au financement des compétences transférées à titre expérimental ou mises en œuvre par délégation et des transferts entre collectivités d'une même catégorie. Il faut dès lors que ces recettes soient prédominantes sur l'ensemble des ressources des collectivités.

Après de longues discussions au Parlement, le critère de prédominance des ressources propres a été fixé comme suit : il faut et il suffit que le ratio « d'autonomie financière » calculé par catégorie soit supérieur ou égal au ratio pour l'année 2003. Si l'on s'en tient à la loi, les catégories de collectivités territoriales sont autonomes financièrement dès lors que leurs ratios respectent cette règle de valeur organique. Les premiers ratios furent naturellement calculés pour l'exercice 2003 puis chaque année avec un décalage de deux ans environ. La loi prévoit la remise par le gouvernement d'un rapport spécifique détaillant le calcul des ratios¹⁸.

14. J.-L. Bœuf, L'autonomie financière des collectivités locales existe-t-elle ? *Gestion et finances publiques*, n°11, novembre 2009, p. 5 et s.

15. J.-L. Bœuf, art. précité, p. 5.

16. M. MERCIER, Avis n°325 présenté au nom de la Commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation sur le projet de loi organique relatif à l'autonomie financière des collectivités territoriales. Session 2003-2004.

17. Cf. avis précité.

18. Ces rapports sont disponibles sur le site internet du ministère de l'intérieur : <http://www.collectivites-locales.gouv.fr/autonomie-financiere-des-collectivites-locales>. Les résultats globaux sont également repris dans les rapports de l'Observatoire des finances locales.

Ratios d'autonomie financière depuis 2003

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Communes et EPCI	60,8%	61,3%	61,2%	61,8%	62,0%	62,5%	62,3%	64,7%	64,9%	65,5%
Départements	58,6%	63,4%	66,4%	65,5%	66,0%	66,4%	65,5%	68,1%	67,4%	67,7%
Régions	41,7%*	40,8%	44,1%	48,1%	53,2%	55,7%	54,0%	55,6%	54,3%	54,2%

* Le ratio a été modifié dans le rapport 2005 en raison de l'intégration des données relatives à la Polynésie française.

L'analyse des ratios sur près de 10 ans nous montre donc, si l'on s'en tient à la vision de l'autonomie financière portée par la LOAFCT, que cette autonomie ne cesse de progresser globalement. Certes, les régions connaissent une très légère érosion de leurs ratios mais qui ne remet pas en cause le mouvement de fonds. En ce qui concerne les communes et les départements, l'autonomie financière ne cesse donc de progresser (en apparence) ! La raison majeure en est finalement simple : la baisse des concours financiers et des subventions a pour effet mathématique d'augmenter le ratio de ressources propres. Ce mouvement devrait s'amplifier dans les années à venir. Dans le cadre du financement du « pacte de responsabilité », les collectivités territoriales seront mises à contribution à hauteur de 11 Md€ grâce à une baisse des dotations perçues au titre de la compensation des transferts de compétences et de la compensation de suppressions de fiscalité locale. Dès lors, elles seront amenées à augmenter leur fiscalité et donc leur autonomie.

Les collectivités territoriales ont déjà subi, en 2014, une baisse de 1,5 Md€ de dotation globale de fonctionnement. Cette baisse devrait être maintenue en 2015. Les collectivités territoriales devraient perdre à horizon 2017 près de 17 Md€ de dotation ce qui aura pour effet d'augmenter leur autonomie financière en regard des futurs

ratios d'autonomie financière ! On sent intuitivement, dès lors, le caractère pour le moins curieux de cette affirmation. En effet, la situation financière des collectivités pourrait se dégrader à terme de manière importante. On constatera également que la suppression de la taxe professionnelle n'a eu aucun impact sur les ratios d'autonomie. On pourrait même aller jusqu'à dire qu'elle a amélioré ces ratios ! Dans la pratique, il n'en est évidemment rien si l'on s'en tient à une conception claire de l'autonomie financière.

*
* *

La loi organique du 10 juillet 2004 ne peut donc traduire la véritable situation de l'autonomie en raison de sa conception pour le moins problématique de l'autonomie financière... On le voit, la LOAFCT qui a maintenant 10 ans n'apporte pas ou peu de choses à la connaissance de la situation financière des collectivités territoriales. Il n'est donc peut être pas nécessaire d'en fêter l'anniversaire. Il serait peut-être même utile de la repenser et de la reconstruire au regard des nouveaux enjeux globaux des finances publiques locales. De plus, la restructuration de la carte territoriale ne sera pas sans incidence sur cette autonomie. Ce moment historique serait idéal pour réfléchir de nouveau à l'idée d'autonomie financière. ■



Joël BOUDINE
Maître de conférences de droit public
Université des Antilles et de la Guyane

Observations sur l'autonomie financière des collectivités territoriales (1^{re} partie)

La suite de l'article paraîtra dans un prochain numéro.

Très simplement, l'autonomie financière se résume en la capacité pour les autorités financières locales à déterminer librement leur niveau de ressources et de dépenses. Certains estiment qu'elle va de pair avec l'autonomie de gestion qui correspond aux marges de manœuvre dont disposent ces mêmes autorités pour définir les modalités d'exercice de leurs compétences¹. En réalité, l'autonomie financière serait une notion davantage attachée au budget, alors que l'autonomie de gestion va plus loin en mesurant la capacité décisionnelle des élus locaux, en termes de trésorerie, patrimoine, participation au capital de sociétés, fixation de tarif des services publics... Cependant, un troisième aspect, fondé essentiellement sur l'élément fiscal, semble aujourd'hui s'affirmer. L'autonomie fiscale est en quelque sorte une composante de l'autonomie financière en ce sens qu'elle marque le pouvoir régalién de lever l'impôt et d'en fixer le produit. Elle n'a certes pas de valeur constitutionnelle, mais elle conditionne largement, voire prioritairement, les questions liées à l'autonomie financière de nos jours.

Le débat autour de ce sujet ne date pas d'aujourd'hui, mais depuis plus d'une cinquantaine d'années si l'on se réfère à l'exemple de l'ancienne taxe locale, principale ressource propre

des communes, créée depuis 1941 et qui frappait les activités économiques de ventes de biens et de prestations de services. Devenue, quelques années plus tard, la taxe additionnelle sur le chiffre d'affaires assise sur toutes les activités non passibles de la taxe à la production², elle a dû être supprimée et remplacée par la taxe sur les salaires³, en raison de l'extension inéluctable du champ d'application de la TVA en 1966. Cependant, le nombre de contribuables ayant considérablement diminué du fait de la dispense du paiement de cette taxe accordée aux redevables de la TVA, il a fallu lui substituer une allocation compensatrice en 1969 intitulée : Versement Représentatif de la Taxe sur les Salaires (VRTS) qui n'est autre que l'ancêtre de la Dotation Globale de Fonctionnement (DGF) en vigueur depuis 1979. Cet épisode pose très clairement le problème de l'autonomie financière des collectivités territoriales en général qui voient leurs recettes fiscales se transformer peu à peu en dotations, c'est-à-dire une ressource dont la principale caractéristique réside dans son étroite soumission à la politique budgétaire de l'État.

Certes, il s'agit d'un débat fort ancien, mais la notion elle-même n'a jusqu'alors jamais été définie par aucun texte, sinon par la doctrine qui s'est efforcée d'en préciser les critères (suffisance des

1. Avis n° 325 présenté par Michel Mercier au nom de la commission des finances sur le projet de loi organique adopté par l'Assemblée nationale en application de l'article 72-2 de la constitution relatif à l'autonomie financière des collectivités territoriales. Sénat, session ordinaire 2003/2004.

2. Impôt créé en 1936 perçu par l'État et qui frappait les produits à la fin de leur cycle de production.

3. Taxe assise sur les salaires bruts au taux de 5%.

ressources propres, la possibilité d'en déterminer et d'en ajuster leur niveau ainsi que celui des dépenses, nécessité d'un contrôle *a posteriori* ou non paralysant de la part de l'État...). Ces éléments de définition, dont les contours diffèrent selon les auteurs⁴, ont connu des applications tantôt encourageantes, tantôt restrictives, au gré des réformes visant à modifier les relations financières entre l'État et les collectivités territoriales.

On a l'impression que la notion est apparue avec davantage d'acuité sous l'ère de la décentralisation, du fait que les principes qui ont prévalu lors du financement des transferts de compétences entre l'État et les collectivités territoriales ont été peu respectés, notamment celui de la compensation intégrale des transferts de ressources et surtout celui de la part des impôts d'État dans l'ensemble des recettes transférées aux collectivités. Quoi qu'il en soit, le problème n'est pas simple pour le législateur, principal artisan de la mise en œuvre de ces principes. Comment transférer des moyens suffisants aux autorités locales et surtout leur permettre d'en ajuster le montant selon l'évolution des compétences et la réalisation des opérations, cela d'autant que chaque territoire dispose de ses propres besoins spéci-

ifiques. Comment préserver l'autonomie financière des entités infra-étatiques si l'on ne renforce pas véritablement leur autonomie fiscale, or, celle-ci est de plus en plus victime d'une vision à court terme, s'accommodant volontiers de la méthode des retouches successives⁵.

Ne pouvant rester insensible, le constituant a cherché non pas à définir la notion, mais à dégager un principe général limité aux ressources locales lors de la réforme de 2003 relative aux collectivités territoriales. Celui-ci a été précisé ensuite par la loi organique sur l'autonomie financière de ces collectivités.

On observe que la recherche des éléments contribuant à définir la notion a obtenu des résultats normatifs plutôt satisfaisants mais, par ailleurs, elle soulève une difficulté, celle de pouvoir trouver une définition claire et non équivoque au principe de l'autonomie financière. C'est d'ailleurs ce que l'on exposera avant d'évaluer la portée de la notion en termes de marge de manœuvre des différentes collectivités territoriales, tout en esquissant une approche comparative avec certaines collectivités de l'Union européenne, cela afin d'aboutir à une définition plus large et enrichie de l'expérience des unes et des autres.

■ La recherche d'une définition normative de l'autonomie financière

Cette recherche s'est inscrite dans un contexte particulièrement difficile pour les collectivités territoriales, suite aux diverses amputations intervenues dans leur propre dispositif fiscal, avec la bienveillance du Conseil constitutionnel. Faute d'obtenir satisfaction, les élus locaux ont souhaité une orientation constitutionnelle du principe de l'autonomie financière, dans la mesure où celui de la libre administration ne leur offrait qu'une garantie limitée quant à leur degré de liberté en la matière. D'abord le constituant, ensuite le législateur et le juge constitutionnel, ont cherché à combler ce vide juridique⁶ en faisant preuve d'imagination et en permettant, par là même, une évolution sensible de cette notion en droit des finances locales.

A/ L'amorce d'une définition constitutionnelle

Auparavant, l'article 72 de la constitution indiquait simplement que les collectivités territoriales « s'administrent librement par des conseils élus

et dans les conditions prévues par la loi ». Cet article assure, en effet, la libre administration de manière générale, mais elle n'insiste pas sur les moyens financiers des collectivités territoriales en leur permettant, notamment, de bénéficier d'un certain niveau de ressources propres.

Faute de précision, tout reposait sur l'appréciation que le Conseil constitutionnel pouvait en faire de la libre administration. Seulement, sa jurisprudence face aux suppressions des produits fiscaux locaux compensées sous forme de contributions financières étatiques, s'est avérée infructueuse, en tout cas peu favorable aux élus locaux. Ainsi, lors de la suppression de la vignette pour les particuliers dans la loi de finances pour 2001, il a estimé que la réduction de la part de recettes fiscales dans l'ensemble des ressources des collectivités territoriales, n'était pas de nature à entraver leur libre administration, sous prétexte de la garantie d'une compensation indexée sur un produit suffisamment évolutif comme la dotation globale de fonctionnement⁷. Pourtant,

4. Parmi eux, on peut citer : Pierre Lalumière, Armand Colin, Jean-Claude Maitrot, François Labie, Loïc Philip, Paul Marie Gaudemet, Joël Molinier... La plus récente définition est sans doute celle d'Eric Oliva dont la lecture s'inspire des dernières décisions du Conseil constitutionnel en la matière : « un niveau suffisant de ressources propres et un montant maîtrisable des dépenses de manière à offrir à la collectivité territoriale une liberté d'administration ». Les principes de la libre administration et d'autonomie financière, RFFP n° 119, septembre 2012, p. 64.

5. En effet, durant la décennie 1990, les finances locales ont été mises à mal par le législateur qui n'hésitait pas à multiplier les exonérations et allègements fiscaux et en les remplaçant par des dotations de l'État (suppression de la part régionale de la taxe d'habitation et des droits de mutation à titre onéreux, suppression progressive de la vignette et abaissement des droits de mutation départementaux et, pour l'ensemble des collectivités, disparition progressive de la part salaire de la taxe professionnelle).

6. Loïc Philip, *L'autonomie financière des collectivités territoriales*, les cahiers du Conseil constitutionnel n° 12, mai 2002, www.conseil-constitutionnel.fr.

7. Décision n° 2000-442 DC du 28 décembre 2000 relative à la loi de finances pour 2001, J.O n° 303 du 31 décembre 2000, p. 21.194. On peut citer également la décision n° 2000-432 DC du 12 juillet 2000 relative à la loi de finances rectificative pour 2000 (suppression de la part régionale de la taxe d'habitation), J.O n° 162 du 14 juillet 2000, p. 10821.

connaissant la rigueur à laquelle sont soumises les dépenses de l'État, il était loisible à cette occasion de s'interroger sur l'avenir financier du département.

Le Conseil n'a pu également donner satisfaction aux collectivités quant au financement des transferts de compétences, sans doute, faute de dispositions juridiques claires et suffisantes. Il faut aussi préciser qu'aucune règle de valeur constitutionnelle ne permettait de compenser un transfert de compétences à l'euro près⁸. C'est pourquoi, un certain nombre de propositions ont vu le jour à partir de l'année 2000, afin d'apporter des corrections à la constitution en faveur de l'autonomie financière des collectivités territoriales.

Parmi les textes qui ont milité en ce sens, on peut citer le dépôt en juin 2000 sur le bureau du Sénat d'une proposition de loi constitutionnelle présentée par d'éminents représentants des collectivités territoriales⁹. Ensuite, il y a eu le rapport au Premier ministre de la commission pour l'avenir de la décentralisation (rapport Mauroy) le 17 octobre 2000¹⁰, le rapport du Conseil économique et social sur l'avenir de l'autonomie financière des collectivités territoriales¹¹.

Lors de la réforme constitutionnelle qui s'en est suivie du 28 mars 2003, le constituant n'a pas touché au principe de la libre administration¹² qui reste intégré à l'article 72 de la constitution, précisément dans son troisième alinéa de la façon suivante : « *dans les conditions prévues par la loi, ces collectivités s'administrent librement par des conseils élus et disposent d'un pouvoir réglementaire pour l'exercice de leurs compétences* ». Quoique formulé autrement, le principe est réaffirmé et n'appelle pas de notre part d'autres commentaires. En revanche, des dispositions importantes relatives à l'autonomie financière sont introduites dans un article 72-2 nouveau spécifiquement consacré aux garanties financières accordées aux collectivités territoriales, avec pas moins de cinq alinéas sur la question.

Dans ses premiers alinéas, l'article 72-2 nouveau de la constitution affirme que :

« *Les collectivités territoriales bénéficient de ressources dont elles peuvent disposer librement dans les conditions fixées par la loi* ».

« *Elles peuvent recevoir tout ou partie du produit des impositions de toutes natures. La loi peut les autoriser à en fixer l'assiette et le taux dans les limites qu'elle détermine* ».

Avec ces deux premiers alinéas, l'état du droit en la matière n'a pas nécessairement varié, car le niveau des taux appliqués aux impôts locaux ainsi que leur progression ont toujours été limités ou

encore encadrés par le législateur. À cet égard, la question qu'il conviendrait de se poser est celle de l'existence ou non d'une relation entre l'autonomie financière et la capacité pour les collectivités territoriales de fixer l'assiette et le taux des impôts dont elles ont la charge. Elle a été résolue par le Conseil constitutionnel qui exclut toute assimilation dans la mesure où le législateur a la possibilité de transférer des compétences sans qu'il n'y ait obligatoirement une liberté fiscale (transfert d'une part d'assiette ou de taux d'impôts).

Ensuite, dans un troisième alinéa qui nous intéresse particulièrement, il est précisé clairement que « *les recettes fiscales et autres ressources propres des collectivités territoriales représentées, pour chaque catégorie de collectivités, une part déterminante de l'ensemble de leurs ressources* ». Force est de constater que l'accent est mis exclusivement sur les recettes (fiscales ou propres) comme étant l'élément générateur du principe de l'autonomie financière, c'est-à-dire des recettes dont les collectivités ont la maîtrise et non de ressources externes. Par ailleurs, cette règle, dont il appartient au législateur organique de clarifier, fait allusion à chaque catégorie de collectivités et non à chaque collectivité, ce qui en réduit sa portée. Mais le Conseil constitutionnel semble lui redonner une certaine vigueur en indiquant, lors de sa saisine de la loi organique relative à cette question, « *qu'en prévoyant que le rapport transmis par le gouvernement présentera, pour chaque catégorie, non seulement la part de ressources propres dans l'ensemble des ressources, mais également ses modalités de calcul, le législateur organique a nécessairement voulu que le Parlement soit mis à même de connaître cette part pour chaque collectivité territoriale et d'évaluer ainsi sa capacité de libre administration* »¹³.

Le constituant a tout de même été prudent, car il aurait pu choisir une autre formule, à savoir celle de part « prépondérante » souhaitée par le Sénat lors de l'examen du texte. De même, il aurait pu fixer un seuil à la part déterminante, mais est-ce vraiment le rôle du constituant de prévoir, avant l'examen du projet de loi organique, que celui-ci soit porté à plus ou moins de 50%. Dans ces conditions, le Conseil constitutionnel reste le seul maître en la matière pour censurer ou pas une disposition législative excessive. Sa jurisprudence relève également de la prudence, puisqu'il ne sanctionne pas en fonction d'une référence purement mathématique, mais en indiquant simplement que la privation « d'une part majeure » des ressources financières propres des collectivités

8. Décision précitée du 12 juillet 2000, note Shoettl, AJDA 2000, n°9.

9. Proposition n° 432 (1999/2000) relative à la libre administration des collectivités et à ses implications fiscales et financières présentée par Christian Poncelet, Jean-Paul Delevoye, Jean-Pierre Fourcade, Jean Puech et Jean-Pierre Raffarin, adoptée en première lecture par le Sénat le 26 octobre 2000 (www.senat.fr).

10. Rapport intitulé *Refonder l'action publique locale*, www.ebookbrowse.com/rapport-mauroy-pdf-d342597082.

11. Rapport de M. Jean-Pierre Brunel, J.O. CES 20 juin 2000, II.

12. Loi constitutionnelle n° 2003-276 relative à l'organisation décentralisée de la République, J.O. n° 75 du 29 mars 2003, p. 5568.

13. Décision n° 2004-500 DC du 29 juillet 2004, J.O. n° 175 du 30 juillet 2004, p. 13562.

14. Deux décisions de 2005 illustrent cette nouvelle formule : décision n° 2005-516 DC du 7 juillet 2005, relative à la loi programme fixant les orientations de la politique énergétique, J.O. n° 163 du 14 juillet 2005, p. 11889 ; décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005 relative à la loi de finances pour 2006, J.O. n° 304 du 31 décembre 2005, p. 20705.

territoriales serait inconstitutionnelle¹⁴. Chacun y va de sa petite formule, de sorte que l'on peut se demander quelle est réellement la différence entre « part déterminante » et « part majeure ». À notre avis, il n'y en aurait aucune, à moins de s'engager dans une querelle sémantique qui n'aurait de portée qu'au titre de la science financière.

Le quatrième alinéa de l'article 72-2 nouveau de la constitution élève au rang constitutionnel le principe d'origine législative (loi du 2 mars 1982) de la compensation intégrale des transferts et créations de compétences de la façon suivante : « *Tout transfert de compétences entre l'État et les collectivités territoriales s'accompagne de l'attribution de ressources équivalentes à celles qui étaient consacrées à leur exercice. Toute création ou extension de compétences ayant pour conséquence d'augmenter les dépenses des collectivités territoriales est accompagnée de ressources déterminées par la loi* ». Le texte ne prévoit pas ici de loi organique pour la mise en œuvre de cette règle, mais on ne saurait négliger le lien existant nécessairement entre l'attribution de ressources « propres » et le transfert de compétences, ce qui renvoie implicitement au troisième alinéa.

En réalité, ce principe constitutionnel de la compensation des transferts de compétences se décline en deux dimensions : la compensation des compétences transférées par l'État et la compensation des compétences créées ou étendues. Cette dernière constitue une nouveauté et vise les compétences qui n'étaient pas exercées auparavant par l'État. Elle semble plus fragile et suscite de profonds débats, en ce sens que l'on ne peut se baser que sur des estimations.

Enfin, le cinquième alinéa de l'article 72-2 constitue également un aspect important de la notion d'autonomie financière. Elle vise la péréquation que l'on pourrait qualifier de correction des inégalités de ressources entre collectivités à niveau de charges obligatoires comparables. L'alinéa en question dispose que : « *la loi prévoit des dispositifs de péréquation destinés à favoriser l'égalité entre les collectivités territoriales* ».

La péréquation est un mécanisme indispensable, car sa présence signifie la préservation de l'autonomie des collectivités les moins favorisées financièrement grâce aux transferts de ressources supplémentaires. Certes, elle permet la recherche d'une certaine égalité entre collectivités, mais on peut aussi la considérer comme une entrave à la libre administration ou à l'autonomie financière dans la mesure où, lorsqu'elle est déclenchée de manière horizontale (par prélèvements sur les recettes d'autres collectivités territoriales et non

sur celles de l'État), elle contribuerait à obérer le budget des collectivités les plus riches. Quoiqu'il en soit, son élévation au rang constitutionnel permet désormais au Conseil constitutionnel de veiller à sa bonne application, ce qu'il a eu l'occasion de faire auparavant au regard du principe de la libre administration¹⁵. Un contrôle qui s'avère toutefois délicat, tant il est inconcevable pour le Conseil de se substituer au législateur en critiquant les critères de répartition choisis, sous peine d'opérer un contrôle d'opportunité. Cependant, il accepte volontiers de recourir à la notion d'erreur manifeste d'appréciation du législateur¹⁶.

B/ Les clarifications législatives et juridictionnelles

Elles relèvent en priorité du législateur organique venu préciser les dispositions constitutionnelles en matière d'autonomie financière et, subsidiairement, du législateur ordinaire pour le financement des transferts de compétences et la péréquation. Cette dernière n'appelle pas de commentaires particuliers au niveau de son contenu, sauf à mettre en évidence la constance de la position du juge constitutionnel à ce propos.

1) S'agissant de l'autonomie financière

La loi organique du 29 juillet 2004 relative à l'autonomie financière des collectivités territoriales¹⁷ indique dans un article 3 que : « *les ressources propres des collectivités territoriales sont constituées du produit des impositions de toutes natures dont la loi les autorise à fixer l'assiette, le taux ou le tarif, ou dont elle détermine, par collectivité, le taux ou une part locale d'assiette, des redevances pour services rendus, des produits du domaine, des participations d'urbanisme, des produits financiers et des dons et legs...* ».

Dans la définition de la notion de « part déterminante », le législateur organique fixe un plancher de ressources propres en deçà duquel le degré d'autonomie financière ne peut descendre ou encore un « ratio d'autonomie financière » constitué des seules ressources propres des collectivités par rapport à l'ensemble de leurs ressources (article 4).

Au numérateur de ce ratio, on trouve les recettes fiscales et les autres ressources propres. Ce sont celles qui relèvent de la compétence des collectivités territoriales, en ce sens qu'elles fixent l'assiette et le taux dans les conditions prévues par la loi. Les prélèvements concernés ici au titre de la première catégorie de ressources propres sont les taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties, la taxe d'habitation et la contribution économique territoriale (CET, ancienne taxe professionnelle) dans sa composante com-

15. C.f., décision n° 91-291 DC du 6 mai 1991 relative à la loi instituant la dotation de solidarité urbaine, J.O n° 109 du 11 mai 1991, p. 6236.

16. Décision précitée n° 2005-516 DC du 7 juillet 2005.

17. J.O n° 175 du 30 juillet 2004, p. 13561.

18. C'est l'État qui fixe le taux de la taxe sur les conventions d'assurance et il s'applique à un pourcentage d'assiette nationale variant selon les départements. La totalité du produit est affectée à ces derniers, sauf en ce qui concerne les conventions prévues par le 2^e bis de l'article 1001 du CGI, à savoir les contrats d'assurance maladie dont le produit est destiné à part égale à la caisse nationale des allocations familiales et à la caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés.

19. Lorsque le produit des impôts transférés à un département est supérieur au montant des charges transférées, il est diminué au profit du FCFT, ensuite, les sommes sont réparties entre les départements dont le produit de ressources fiscales ne couvre que partiellement le droit à compensation.

20. Loi n° 2004-809, J.O n° 190 du 17 août 2004, p. 14.545.

munale, plus particulièrement la cotisation foncière des entreprises (CFE). Après, on trouve les impôts perçus par l'État et dont la loi fixe, au bénéfice des collectivités territoriales, une fraction du taux ou une part locale d'assiette afin notamment de financer les transferts de compétences, à l'image de la taxe intérieure sur les produits pétroliers (TIPP), devenue aujourd'hui la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE) qui profite essentiellement aux départements et aux régions et la taxe spéciale sur les conventions d'assurance affectée aux départements¹⁸. Enfin, il y a les redevances, produits du domaine, participations d'urbanisme (participations aux équipements publics, pour création de voies publiques, de raccordement des immeubles au réseau public d'assainissement), produits financiers, dons et legs.

Au dénominateur, le législateur regroupe l'ensemble des ressources des collectivités territoriales, à l'exclusion des emprunts, des ressources liées au financement des compétences transférées à titre expérimental ou mises en œuvre par délégation, les ressources issues de transferts financiers entre collectivités d'une même catégorie et les subventions de péréquation. Il s'agit ici d'écarter du ratio d'autonomie, les ressources ayant un caractère temporaire. En définitive, l'ensemble des ressources comprend essentiellement les ressources propres augmentées des transferts financiers de l'État, à savoir la dotation globale de fonctionnement, la dotation générale de décentralisation, la dotation globale d'équipement, le fonds de compensation de la TVA, les participations, les compensations et les opérations réalisées pour le compte des tiers (travaux, opérations sous mandats).

Afin de mesurer la part déterminante, le législateur organique fait référence au niveau des ressources constaté en 2003. En clair, les ressources propres ne devront pas être inférieures au niveau constaté au cours de cette année au vu des comptes administratifs votés. Étant donné que les niveaux d'autonomie financière sont différents selon la catégorie de collectivités prise comme référence, le seuil retenu par le gouvernement (rapport au Parlement en application de l'article 5 de la loi de juillet 2004) en dessous duquel on porterait atteinte à l'autonomie financière est de 60,8 % pour les communes et EPCI, 58,6 % pour les départements et 39,5 % pour les régions. Ce seuil retenu comporte une obligation pour le gouvernement en cas d'effritement, celle de prendre des mesures de correction assez rapidement, c'est-à-dire dans la toute prochaine loi de finances, sous le contrôle évident du Conseil constitutionnel.

Par ailleurs, le gouvernement doit transmettre au Parlement, pour une année donnée, au plus tard le 1^{er} juin de la deuxième année qui suit, un rapport faisant apparaître, pour chaque catégorie de collectivités territoriales, la part des ressources propres dans l'ensemble des ressources ainsi que les modalités de calcul et son évolution.

Pour l'heure, le ratio semble s'améliorer puisqu'il a été estimé en 2010 à 62 % pour les communes, 66 % pour les départements et 56 % pour les régions. Malgré tout, la question se pose à propos de sa pertinence. Prend-t-il suffisamment en considération la part des ressources fiscales dans le total ou encore la diminution des dotations de l'État ? En outre, il n'est pas sûr que toutes les collectivités territoriales bénéficient du seuil moyen d'autonomie financière prévue par le législateur organique, en particulier certaines communes, compte tenu de la très grande diversité qui anime cette catégorie de collectivités.

2) S'agissant du financement des transferts et créations de compétences

Selon le législateur, tout transfert de compétences doit s'accompagner d'une compensation, soit par l'attribution de produit de la fiscalité d'État, soit par les ressources du fonds de compensation de la fiscalité transférée¹⁹ et, enfin, soit par l'attribution d'une dotation générale de décentralisation (article 1614-4 alinéa 1 du CGCT). Pour les créations, on estime que la loi doit prévoir un accompagnement financier de l'État qui ne soit pas de nature à affecter le principe de la libre administration et, en ce sens, les ressources de compensation devraient être suffisamment importantes.

Cela amène à s'interroger sur la notion de ressources propres prévue par la constitution et précisée par la loi organique. En effet, selon l'article 119-II de la loi du 13 août 2004 relative aux libertés et responsabilités locales²⁰, « la compensation financière des transferts de compétences s'opère, à titre principal, par l'attribution d'imposition de toutes natures, dans les conditions fixées par la loi de finances ». Le I du même article ajoute que la compensation des charges transférées est calculée selon la moyenne des dépenses actualisées, constatées sur une période de trois ans pour les charges de fonctionnement et de cinq ans au moins pour celles d'investissement précédant le transfert de compétences (afin d'éviter la situation où l'État aurait diminué ses dépenses avant transfert). Il est donc loisible de penser, compte tenu du principe posé par l'article 119-II, que l'État ne devrait plus opérer de compensation par des dotations comme auparavant,

car la part des ressources fiscales et des ressources propres des collectivités ne doit pas diminuer par rapport au niveau constaté en 2003.

Or, au lieu de transférer de véritables impôts, il a été choisi de transférer des parts d'assiette et de taux. Un tel mécanisme peut-il renforcer ou garantir réellement l'autonomie financière des collectivités territoriales. N'est-t-il pas une manière déguisée de financer les transferts de compétences par une dotation, dans la mesure où c'est l'État qui détermine approximativement la fraction du produit de l'impôt transféré ? Mais, on pourrait rétorquer qu'il s'agit d'une fraction de taux qui évolue en fonction de l'assiette fiscale et non d'un prélèvement sur le produit obtenu de l'impôt qui serait davantage une dotation. Bref, cette notion nouvelle de fiscalité partagée donne une connotation particulière à l'autonomie fiscale des collectivités et réduit ainsi la portée du ratio d'autonomie financière.

En outre, les impôts concernés, comme par exemple la taxe intérieure sur les produits pétroliers destinée à financer le revenu minimum d'insertion pour les collectivités départementales, avaient montré leur limite, de sorte que l'État a prévu une compensation supplémentaire par le biais d'un fonds de mobilisation départementale pour l'insertion (FMDI)²¹. Cela ne s'avère pas toujours concluant, si l'on se réfère à la situation de ces collectivités au regard de l'exercice de leur compétence sociale. À cet égard, le revenu de solidarité active financé par un fonds national des solidarités actives (FNSEA) alimenté par une contribution additionnelle de 1,45% aux contributions sociales sur les revenus du capital, suscite également des inquiétudes.

Parfois, on est bien obligé de reconnaître certaines vertus à la décentralisation acte I qui, pourtant, ne comportait pas de dispositions donnant aussi fortement la priorité aux impôts transférés, comme celles figurant à l'article 119-II précité. L'article 95 de la loi du 7 janvier 1983²² indiquait simplement que le financement des accroissements des charges est assuré, pour partie, par l'accroissement des ressources fiscales des collectivités locales et, pour solde, par transfert de ressources budgétaires dans le cadre de la DGD²³. En réalité, le transfert d'impôts de l'État aux collectivités territoriales était considéré comme un élément essentiel de l'acte 1 de la

décentralisation, de sorte que certaines collectivités étaient considérées comme étant surfiscalisées et ne percevaient pas de DGD. Il est vrai que la part des recettes fiscales dans le total des ressources des collectivités territoriales a augmenté régulièrement, compte tenu des bases dynamiques des impôts dont le produit leur revenait. Même si l'acte 1 a déçu, en ce sens qu'il a conduit progressivement à une dépendance financière des collectivités territoriales, il a eu le mérite d'attribuer aux collectivités la maîtrise d'impôts appartenant à l'État comme la taxe sur la carte grise, la vignette, une partie des droits d'enregistrement.

“ Cette notion nouvelle de fiscalité partagée donne une connotation particulière à l'autonomie fiscale des collectivités et réduit ainsi la portée du ratio d'autonomie financière. ”

À côté du problème de la fiscalité transférée, se pose celui des coûts induits de la décentralisation, caractérisés par une « inflation normative » ou une « incontinence réglementaire » contribuant à augmenter indirectement les charges des collectivités territoriales²⁴. Pourtant, l'article L.1642-2 du CGCT prévoit que : « toute charge nouvelle incombant aux collectivités territoriales du fait de la modification par l'État, par voie réglementaire, des règles relatives à l'exercice d'une compétence transférée, est compensée dans les conditions prévues par l'article 1614-1 du CGCT ». Finalement, c'est la question des créations et extensions de compétences qui se trouve posée dans la mesure où des éléments externes peuvent venir amplifier l'estimation précédemment opérée par l'État (chômage, situation économique, vieillissement de la population) et donc de l'accompagnement nécessaire de l'État²⁵. Mais, bien souvent, ce dernier considère qu'il ne s'agit pas d'une modification dans les conditions d'exercice d'une compétence transférée²⁶.

On ne peut s'empêcher, à cette occasion, de mentionner les dispositions contenues dans la proposition de loi constitutionnelle n°432 précitée, adoptée par le Sénat le 26 octobre 2000, qui auraient sans doute eu le mérite de régler la question, mais qui ont été retirées. Elles prévoyaient un mécanisme plus favorable aux collectivités en ce sens qu'elle mentionnait que « tout transfert de compétences entre l'État et les collectivités territoriales et toutes charges imposées aux collectivités territoriales par décision de l'État, sont accompagnés de transfert concomitant de ressources permanentes, stables et évolutives nécessaires ».

21. La Cour des comptes avait noté une faible augmentation de la TIPP qui a évolué en moyenne de 0,3% sur la période 2003/2004, alors que le RMI a connu des hausses de 6% à 7%. CC, rapport public thématique : la conduite par l'État de la décentralisation, octobre 2009, p.143.

22. Article 95 de la loi n°83-8 du 7 janvier 1983, J.O n°7 du 9 janvier 1983.

23. Le transfert des impôts représente la moitié au moins des ressources attribuées par l'État à l'ensemble des collectivités locales.

24. Rapport d'information n°572 (2009/2010) de MM. Yves Krattinger et Roland du Luart au nom de la délégation aux collectivités territoriales, déposé le 22 juin 2010 et intitulé : la compensation des transferts de compétences : piste pour des relations apaisées entre l'État et les collectivités territoriales, www.senat.fr.

25. On peut citer le cas de la création, non sans réticence de la part de l'État, d'un fonds national de protection de l'enfance (FNPE) destiné à compenser une extension de compétence en matière d'aide sociale à l'enfance.

26. Cf., rapport précité.

27. Décision n° 2003-482 DC du 31 juillet 2003 sur la loi organique relative au referendum local, J.O du 2 août 2003, p. 13303. Pour les créations, le Conseil estime que la compensation s'applique aux compétences obligatoires, entièrement nouvelles ou entraînant un accroissement du périmètre ou du volume financier. Décision n° 2004-509 DC du 13 janvier 2005 relative à la loi de programmation pour la cohésion sociale, J.O du 19 janvier 2005, p. 896.
28. Décision n° 2003-487 DC du 18 décembre 2003 relative à la loi portant décentralisation en matière de revenu minimum d'insertion et créant un revenu minimum d'activité, J.O du 19 décembre 2003, p. 21686.
29. *Op.cit.*, Décision n° 2004-509 DC du 13 janvier 2005.
30. Décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003 relative à la loi de finances pour 2004, J.O du 31 décembre 2003, p. 22636.
31. Voir article de Matthieu Houser, *Le contrôle des compensations financières de l'État dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel*, p. 11, www.droitconstitutionnel.org/congresNancy/comN8/ho user.
32. Décision n° 2011-142/145 QPC du 11 juin 2011, département de la Seine-Saint-Denis et autres ; décision n° 2011-143 QPC, département de la Seine-Saint-Denis et de l'Hérault ; décision n° 2011-144 QPC, département de l'Hérault et des côtes d'Armor, J.O du 1^{er} juillet 2011, p. 11294, 11299 et 11303.
33. Décision n° 2012-255/265, QPC du 29 juin 2012, départements de la Seine-Saint-Denis et du Var à propos du fonds national de péréquation des droits de mutation à titre onéreux, J.O du 30 juin 2012, p. 10805.

Mais puisque le problème de la compensation intégrale ou évolutive n'est toujours pas résolu au plan normatif, il est important d'apprécier le rôle joué par le Conseil constitutionnel à ce sujet car, désormais, la constitutionnalisation du principe de compensation lui donne la possibilité d'intervenir, ce qu'il a fait amplement sans avoir toujours été bien perçu par la doctrine.

Ainsi, a-t-il admis que la compensation n'est de droit que pour les transferts et créations de compétences obligatoires, alors que pour ceux de nature facultative, il ne s'agit que d'une possibilité à la discrétion du législateur²⁷. La question de la compensation intégrale est assez délicate à résoudre, surtout en ce qui concerne les créations de compétences car n'ayant pas de référence financière précise, il est difficile pour le conseil d'exercer un contrôle aussi poussé que celui relatif aux transferts. D'ailleurs, pour ces derniers, il s'est toujours référé au montant effectivement dépensé à la date du transfert de compétences, ce qui signifie que le législateur n'est pas tenu d'indexer le coût sur une prétendue évolution ou progression d'une année sur l'autre²⁸. C'est ce dont il est convenu d'appeler le refus de la compensation dynamique. Cependant, l'État doit maintenir à niveau constant la ressource de compensation en cas de variation négative du coût du transfert, sans doute pour tenir compte de l'inflation²⁹. De même, il lui appartient de maintenir un niveau de ressources équivalant à celui qu'il consacrait à l'exercice de la compétence avant son transfert, si les recettes de la collectivité venaient à diminuer, en l'occurrence celles relatives à la TICPE départementale³⁰.

Afin de sécuriser davantage leur relation financière avec l'État au regard de la décentralisation, les collectivités territoriales ont dû également utiliser les questions prioritaires de constitutionnalité. Peut-être qu'à l'avenir, grâce aux QPC, les collectivités pourraient obtenir davantage de sa-

tisfaction, compte tenu du fait que cette saisine a *posteriori* permet de rapprocher estimations et réalités, même si la constitution ne prévoit pas explicitement de compensation financière liée à l'évolution de la compétence transférée³¹. Mais on peut observer, malgré tout, qu'il existe une disposition de la charte européenne de l'autonomie locale qui y fait référence. Il s'agit de l'article 9 qui dispose que « *les systèmes financiers sur lesquels reposent les ressources dont disposent les collectivités locales doivent être de nature suffisamment diversifiée et évolutive pour leur permettre de suivre, autant que possible dans la pratique, l'évolution réelle des coûts de l'exercice de leurs compétences* ».

Dans les QPC rendues en 2011 et posées par de nombreux départements au titre de la compensation des charges du revenu minimum d'insertion, du revenu de solidarité active et de l'allocation personnalisée d'autonomie, le Conseil constitutionnel a reconnu qu'il n'y avait pas d'atteinte à la libre administration des collectivités territoriales, tout en indiquant au législateur de prendre des mesures correctrices appropriées en cas d'augmentation de charges nouvelles³². En 2012, le Conseil a également rendu une décision liée à une QPC posée par un département portant cette fois sur la péréquation. Il a estimé que la répartition opérée par la loi des recettes fiscales au sein d'une même catégorie de collectivités entre dans la part des ressources propres et ne porte pas atteinte à l'autonomie financière, dès lors qu'elle repose sur des critères objectifs et rationnels. La péréquation peut, selon le Conseil, corriger les inégalités affectant les ressources mais également les charges et être alimentée par un fonds financé par les collectivités territoriales³³. Finalement, le rôle du Conseil s'est considérablement développé en tant que gardien de l'autonomie financière et de la libre administration de collectivités territoriales. ■



Benoît FLEURY
 Professeur à l'Université de Poitiers
 Avocat associé (Cirier & Associés)

La réduction des déficits publics : quelle participation pour les collectivités locales ?

Les préconisations du Rapport Malvy-Lambert

Sollicités en octobre 2013, par le Président de la République, sur la maîtrise collective des finances publiques, Martin Malvy, ancien ministre et président du conseil régional de Midi-Pyrénées et Alain Lambert, également ancien ministre et président du conseil général de l'Orne, ont rendu leur rapport, le 16 avril 2014¹. Il s'agissait, pour les deux élus locaux, assisté des trois grands corps d'inspection – finance, administration et affaires sociales – de répondre à la commande du Président de la République : « *bâtir avec les collectivités, un pacte de gouvernance financier durable, qui s'inscrit dans la nouvelle étape de décentralisation et dans le prolongement du pacte de confiance et de responsabilité établi le 16 juillet 2013* ».

Le contexte de ce travail est désormais bien connu et largement partagé : 40 ans de politique budgétaire reposant sur l'emprunt plutôt que l'équilibre pour un résultat préoccupant : une dette proche des 2000 milliards d'euros (plus de 90 % du PIB), soit 30000 euros par habitant ; les seuls intérêts de la dette représentant plus de 50 milliards chaque année².

Dans ces conditions, la réduction des déficits s'est progressivement invitée au cœur des débats publics et le secteur public dans son ensemble est concerné par les différents plans d'économies successifs. On conserve ainsi en mémoire les

récents objectifs annoncés par le Premier ministre qui a présenté, le 16 avril dernier, les principales mesures d'un plan destiné à réaliser 50 milliards d'économies sur les dépenses publiques entre 2015 et 2017³. « *Équitablement répartis entre toutes les sources de dépenses publiques* », la feuille de route prévoit :

- 18 milliards d'euros d'économies de la part de l'État (maîtrise des dépenses de fonctionnement des ministères, mutualisation des fonctions support, gel du point de la fonction publique...);
- 10 milliards d'euros d'économies sur l'assurance maladie (meilleure organisation des parcours de soins, amélioration de la dépense de médicaments...);
- 11 milliards d'euros d'économies sur les dépenses de protection sociale ;
- 11 milliards d'euros d'économies sur les collectivités locales (suppression de la clause de compétence générale des départements et des régions, réforme de la dotation globale de fonctionnement...).

Depuis quelques années désormais, les collectivités locales n'échappent plus effectivement aux réflexions sur la maîtrise de la dépense publique. Le premier *Rapport thématique annuel* de la Cour des comptes consacré aux finances publiques locales en octobre 2013 témoigne de cette évolution. Au-delà d'une synthèse utile de la

1. JCP A 2014, act. 363.

2. R. LANNEAU, *L'âge d'or des déficits publics. La démocratie en danger*, Gestion & Finances publiques, n° 2/2014.

3. JCP A 2014, act. 368.

situation des finances locales, ce travail se veut « *un nouvel outil au service du redressement des finances publiques*⁴ ».

C'est dire, dans cette perspective, toute la pertinence du rapport présenté par les deux anciens ministres. Intitulé *Pour un redressement des finances publiques fondé sur la confiance mutuelle et l'engagement de chacun*, il se propose « *d'élaborer un cadre simplifié et plus efficace de gouvernance pour les collectivités territoriales. Ce dernier doit porter tant sur les modalités de prise de décision que sur l'organisation des structures et les politiques partagées avec les autres administrations* ».

Solidarité, transparence, lisibilité sous-tendent les cinquante-trois propositions fondatrices de ce nouveau cadre autour de quatre axes majeurs :

- la clarification des objectifs fixés aux collectivités ;
- la clarification des rôles des différents niveaux territoriaux ;
- l'amélioration des outils financiers des collectivités territoriales ;
- la mise en œuvre d'une gouvernance financière partagée.

Sans surprise compte tenu de la qualité des auteurs, le texte, clair, précis, témoigne d'une parfaite maîtrise technique du sujet, mais aborde également – et cela est bien plus rare – les ressorts psychologiques de la relation entre l'État et les collectivités territoriales et les différentes

fonctions publiques. Si elle peut paraître anecdotique de prime abord, cette analyse est heureuse et constitue la première partie du travail. Il s'agit d'un préalable indispensable à la trajectoire souhaitée par les auteurs : restaurer la confiance pour associer l'ensemble des acteurs publics à l'indispensable effort budgétaire. Le défi budgétaire concerne en effet tous les échelons de responsabilité qu'il est donc indispensable d'associer : « *seul un diagnostic partagé peut en effet légitimer une contrainte accrue sur les finances des collectivités dans une logique de responsabilité et de partage collectif des efforts* » (p. 47). Les auteurs appellent ainsi à jeter les bases d'un véritable « *dialogue national des territoires* » (p. 9) qu'ils abordent de manière particulièrement pragmatique sans occulter ni les erreurs d'approche de l'État (trop souvent mathématique), ni les dérives des acteurs locaux. Une bouffée de clairvoyance sur une matière où le plus souvent la redondance de termes minutieusement choisis se limite à l'exercice de style.

Cette audace se poursuit dans les recettes que les auteurs proposent pour contraindre les collectivités locales à l'effort général et que l'on peut regrouper autour de deux grands axes :

- une clarification des perspectives pour chaque échelon territorial ;
- de nouveaux outils financiers, pour un meilleur pilotage sécurisé de la dépense des collectivités.

1- Une rationalisation du millefeuille territorial

La question de l'architecture territoriale française n'est pas nouvelle. L'actualité législative illustre la pertinence du sujet. Ce rapport tombe ainsi à point nommé pour revenir sur des thématiques connues d'une part (la clarification des compétences) mais échafauder d'autre part une approche originale du millefeuille territorial.

La clarification des compétences. Vieux serpent de mer de la décentralisation, la clarification des compétences n'échappe pas à la critique des deux anciens ministres. Ils évoquent naturellement la problématique des doublons existants entre les collectivités en proposant de supprimer la clause de compétence générale pour les départements et les régions et de définir seulement un ou deux niveaux de collectivités pour chaque domaine de compétences.

Ces positions s'inscrivent à la suite de nombreuses réflexions sur cette clause générale de compétence,

supprimée par le précédent gouvernement avant d'être réintroduite au début de l'actuel quinquennat⁵. Mais le rapport ne s'arrête pas en si bon chemin et ne limite pas son souci de clarification aux seules collectivités territoriales. Il déplore ainsi « *l'imbrication des compétences et des financements entre État, administration de Sécurité sociale et collectivités territoriales* ». Préconisant des mesures à la carte selon la nature des territoires, le rapport souligne que « *la clarification doit commencer par l'État* ». Celui-ci, même s'il ne paie plus beaucoup, continue en effet de peser sur la politique culturelle ou l'aide économique au niveau local, ce qui gêne l'action des collectivités. La mission réclame donc le transfert aux conseils régionaux des compétences résiduelles de l'État dans plusieurs domaines : aides économiques, formation professionnelle, tourisme, sport, soutien au spectacle vivant... Ce faisant les auteurs partagent les conclusions du Rapport

4. B. FLEURY, *Premier Rapport thématique annuel de la Cour des comptes consacré aux finances publiques locales. Un nouvel outil au service du redressement des finances publiques*, Gestion & Finances publiques n° 2/2014, p. 74 et s.

5. J.-M. PONTIER, *Le vrai-faux retour de la clause de compétence générale*, JCP A 2014, 2047.

thématique de la Cour des comptes de juillet 2013 pour lequel « *L'État, uniforme dans son principe, est devenu protéiforme dans son organisation et dans son fonctionnement... Les étapes successives de décentralisation ont développé des formes de cogestion dans de nombreux domaines, ce qui a conduit à une perte de lisibilité et à une dilution des responsabilités*⁶ ».

Enfin et toujours en vue de limiter l'enchevêtrement des compétences et structures locales, le rapport propose de réduire le nombre de syndicats de communes et de renforcer l'échelon intercommunal, après le basculement progressif de la dotation globale de fonctionnement allouée aux communes. Pour encourager le regroupement des compétences communales au sein des intercommunalités, les auteurs proposent de définir un seuil minimal d'intégration de 60% à un horizon de six ans. C'est ici, en quelque sorte, la suite logique de ce que d'aucuns avaient qualifié d'intercommunalité à marche forcée lors de la réforme territoriale du 16 décembre 2010⁷.

L'avenir du département. Les deux élus locaux tranchent également sur une question récurrente ces dernières années : le sort des départements⁸. Alain Lambert avait déjà souligné l'apport de cet échelon territorial, notamment en matière sociale⁹. Dans cette droite ligne, le présent rapport ne préconise pas une suppression pure et simple des départements à horizon plus ou moins

lointain. Il opère une juste distinction entre les départements urbains et la cinquantaine de départements ruraux et préconise, pour ces derniers, une fédération des intercommunalités. En milieu rural, le département pourrait ainsi exercer des compétences de proximité pour le compte de la région et jouer un rôle de « facilitateur » en quelque sorte en étant le pivot de la mutualisation de certaines compétences communales et intercommunales. Dans les territoires urbains en revanche, les départements pourraient fusionner leurs compétences avec celles des agglomérations. Par ailleurs, afin d'assurer l'équilibre financier des départements toujours menacé par le financement des prestations sociales, la mission Malvy-Lambert met en avant la logique du prescripteur-payeur. Selon elle, soit les départements qui distribuent ont la main sur la modulation des aides ou sur l'expérimentation et exercent ainsi une véritable compétence décentralisée, soit il faut re-centraliser cette compétence en déléguant aux départements le rôle de simple guichet de l'État en recevant des dotations à l'euro près.

Le redécoupage des régions. Sans avancer ou devancer l'actuel débat législatif sur le nombre de régions françaises, le rapport estime indispensable de s'assurer que les régions disposent d'une taille critique suffisante afin que leurs compétences s'exercent de manière pertinente, et contribuent à résorber les déséquilibres.

6. *L'organisation territoriale de l'État*, juillet 2013, p. 225. Sur ce document, v. H. PAULIAT, *La Cour des comptes et la désorganisation territoriale de l'État*, JCP A 2013, 638.

7. J.-F. BRISSON, *La loi du 16 décembre 2010 portant réforme territoriale ou le droit des collectivités territoriales en miettes*, Dr. Adm. 2011, 5.

8. Pour une bonne synthèse sur cette question, v. Y. LUCHAIRE, *Quel avenir pour le département ?*, JCP A 2012, 2261.

9. *Les rapports entre l'État et les collectivités locales*, Rapport du groupe de travail présidé par Alain Lambert, 2007, p. 3, 8.

2- De nouveaux outils financiers

C'est peut être sur ce second grand thème du rapport que les auteurs innovent le plus. Ils envisagent deux séries d'outils :

- _ des outils collectifs destinés à garantir nos engagements européens et inspirés des pratiques de nos voisins ;
- _ des outils techniques jouant leur rôle au niveau de chaque collectivité.

Un pacte volontaire individualisé en forme de bonus-malus. Parmi les cinquante trois propositions du rapport, celle consistant à offrir aux grandes collectivités (régions, départements et principales agglomérations comptant 200 000 habitants, soit 60% des dépenses de l'ensemble des collectivités) un « *pacte volontaire individualisé* » est peut être la plus novatrice. Il s'agit d'un pacte triennal qui garantirait à chaque signataire une dotation de base en cohérence avec la diminution des concours de l'État. Un donnant-donnant puisque ce document inscrirait l'évolution minimale

de la dotation globale de fonctionnement sur trois ans, la compensation des décisions de l'État et l'évolution des dépenses, prélèvements, déficits et endettements, ainsi que les fusions ou regroupements de collectivités. En échange, les collectivités qui signeraient auraient droit à une bonification de dotations. En revanche, celles qui ne concluraient pas de pacte avec l'État se verraient imposer, pour le bloc communal, un cadre plus strict pour augmenter les impôts et pour toutes, un tour de vis indirect sur les dotations. Un mécanisme inédit de bonus-malus bienvenu dans un domaine où l'indispensable péréquation laisse parfois un sentiment de prime à la mauvaise gestion. Dans le même esprit, les auteurs recommandent de « *renforcer les règles de plafonnement de taux des impôts communaux* » pour éviter que les communes ne compensent le manque à gagner de l'État par une augmentation des taxes sur lesquelles elles disposent d'un levier financier.

Une loi financière. Le rapport propose de formaliser dans une loi financière les évolutions des dotations de l'État et les perspectives d'évolution des principales masses budgétaires des collectivités. Aujourd'hui, les budgets de l'État et de la Sécurité sociale sont gravés dans la loi, mais non ceux des collectivités. Ce dispositif permettrait d'y remédier, sans avoir la même portée, ce qui éviterait le risque d'inconstitutionnalité d'un tel dispositif. En contre partie, les collectivités pourraient être associées au pacte de stabilité.

Des outils locaux. Les auteurs appellent de leurs vœux une plus grande lisibilité des budgets locaux, non seulement des collectivités en tant que telles, mais également de leurs satellites. Pour répondre à cette exigence démocratique, les propositions ne manquent pas : inscrire dans la loi l'obligation de présenter à la délibération de l'assemblée et aux citoyens locaux : un plan de mandature ; des données précises quant à la situation financière de la collectivité sur la base d'un tableau de bord des indicateurs de gestion ; une programmation pluriannuelle actualisée des investissements, un recensement exhaustif des engagements hors bilan et une présentation des structures satellites de la collectivité. Les auteurs ne sont d'ailleurs guère tendres avec ces derniers et militent pour une ré-internalisation des services confiés à ces structures qui, il est vrai, présentent nombre d'avantages, au premier rang desquels figure, pour certaines, la possibilité de s'absoudre des règles de recrutement et de salaires qui encadrent la fonction publique...

Aujourd'hui, en matière de consolidation des comptes locaux, il n'existe qu'une seule obligation formulée par le code général des collectivités territoriales : effectuer la somme des résultats des différents budgets annexes avec le résultat prévisionnel inscrit au budget principal de la collectivité. Ces dispositions imposent en outre aux collectivités les plus importantes (collectivités de plus de 3500 habitants) d'annexer à leur budget des informations comptables et financières relatives à leurs principaux satellites et partenaires. Ce regroupement d'informations ne constitue pas cependant une véritable consolidation comptable, comme les entreprises la pratiquent. Les deux auteurs militent ainsi en faveur de l'établissement de véritables comptes consolidés d'un « *groupe local* », couvrant l'ensemble des

budgets d'une collectivité et donnant ainsi une image réelle et fidèle. Il suffirait ici d'adapter les techniques du Plan Comptable Général (PCG) aux spécificités du secteur public local.

Cette idée présente, il est vrai, nombre d'avantages en fournissant :

- _ des éléments pour éclairer l'avenir et aider à la prise de décision ;
- _ des outils concrets pour faciliter la gestion ;
- _ une transparence financière accrue vis à vis des partenaires (établissements bancaires, délégataires de service public par exemple) ;
- _ un retour d'information lisible et pertinent pour le citoyen.

Elle a également ses défauts. La Direction générale des collectivités locales a ainsi déjà eu l'occasion de souligner qu'une telle méthode suppose la définition d'une entité consolidante, qui se définit en principe comme étant celle qui « contrôle » les entités consolidées. Or, tant sur le plan juridique que dans les faits, il n'existe pas de hiérarchie entre les différentes catégories de collectivités. Il est dès lors délicat d'inclure un EPCI (ou une fraction de ses données comptables) au sein d'un groupe « Ville », de même que formaliser un groupe intercommunal absorbant les communes membres. La consolidation se limiterait dès lors au périmètre d'une seule collectivité et complèterait utilement la technique de l'agrégation territorialisée, c'est-à-dire l'addition de certaines données comptables et financières de plusieurs niveaux de collectivités, correspondant à un territoire précis, déduction faite des flux croisés entre ces entités. Même si elle utilise plusieurs techniques de la consolidation, l'agrégation met sur un même plan les différentes collectivités présentes sur le territoire retenu. Par ailleurs, contrairement à l'exercice de consolidation, il s'agit d'un travail modulaire, fonction des souhaits et besoins, par nature différents, d'un site à l'autre.

Enfin, quelques règles d'une gestion en ci-devant bon père de famille, méritent toute l'attention des élus locaux : transmission à l'assemblée délibérante d'une étude d'impact socio-économique sur les projets d'investissement significatifs, renforcement des obligations de provisionnement des risques sur les structures satellites des collectivités, provisionnement d'un an de fonctionnement d'un équipement lors du vote du budget... ■



Frank MORDACQ
Administrateur général des finances publiques

La comptabilité générale par destination de la dépense ou l'information sectorielle dans les comptes de l'État

La LOLF du 1^{er} août 2001 a eu pour effet de transformer la présentation du budget de l'État par nature de la dépense en destination de la dépense. Dans le même temps, elle a instauré une comptabilité générale, proche de la comptabilité d'entreprise, c'est-à-dire par nature de charges.

En instaurant une norme comptable de l'État nouvelle, la norme 16 relative à « l'information sectorielle », applicable pour la première fois aux comptes 2013 de l'État, la comptabilité s'enrichit d'une comptabilité générale par destination de la dépense qui reprend la nomenclature par missions, cadre budgétaire des politiques publiques de l'État.

1 Les objectifs de l'information sectorielle

La présentation et le vote du budget de l'État se font désormais non plus par nature de la dépense, mais par destination de la dépense, car selon l'article 7 de la LOLF : « les crédits ouverts par les lois de finances pour couvrir chacune des charges budgétaires de l'État, sont regroupés en mission relevant d'un ou plusieurs services d'un ou plusieurs ministères. Une mission comprend un ensemble de programmes concourant à une politique publique définie ». La tenue de la **comptabilité budgétaire** se fait donc par missions et programmes de façon à ce que l'exécution budgétaire rende compte de l'usage des crédits selon la forme de l'autorisation budgétaire votée par le Parlement. C'est le grand apport de la LOLF que d'assurer la transparence des politiques publiques financées par l'État, en ayant un budget de programmes.

Dans le même temps, la LOLF instaure une **comptabilité générale** de l'ensemble de ses opérations, fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations (article 27). « Les règles applicables à la comptabilité générale de l'État ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action » (article 30). C'est l'autre apport de la LOLF que d'appliquer la comptabilité selon les règles de la comptabilité privée, et de les soumettre à la certification : les comptes devant être réguliers, sincères et donner une image fidèle de la situation financière de l'État, principe désormais intégré dans la Constitution.

C'est donc tout naturellement qu'a émergé l'idée d'une mixité des concepts en appliquant à la comptabilité générale (actifs et passifs, charges

et produits) la notion de destination de la dépense pour présenter ce que l'on peut appeler une **comptabilité générale par destination de la dépense**, qualifiée d'**information sectorielle** par la norme comptable n° 16. Cette notion n'est pas totalement nouvelle car, dès les comptes de l'État en 2006, une première information sectorielle par nature de charges et par missions agrégées avait été présentée, puis en 2007 et 2008, l'information sectorielle par nature de charges avait été développée par mission, et en 2009, les immobilisations corporelles et incorporelles avaient été ajoutées.

En 2011, le Président du **Conseil de normalisation des comptes publics** (CNoCP) m'a confié le pilotage d'un groupe de travail pour réfléchir à l'élaboration d'une norme comptable nouvelle relative à l'information sectorielle en s'appuyant sur le secrétariat général du CNoCP et le service comptable de l'État de la DGFIP. Ce groupe de travail a été à l'origine de l'avis 2011-06 du 8 juillet 2011 du CNoCP et de l'arrêté du ministre des Finances du 16 décembre 2011 approuvant la norme comptable n° 16 applicable pour la première fois aux comptes 2013.

Cette norme relative à l'information sectorielle renforce **la transparence et la lisibilité** des comptes publics de l'État en enrichissant l'information comptable puisqu'il s'agit de présenter la comptabilité générale par grandes politiques publiques. Cet enrichissement de l'information figure en annexe des comptes.

C'est une information sur les grands secteurs de l'État qui reprend le même périmètre que celui de la présentation du budget, c'est-à-dire les

missions de la LOLF, sans modification du périmètre de chacune d'entre elles.

Dans sa « philosophie » comme dans ses règles, l'information sectorielle ne s'assimile pas à la **comptabilité d'analyse des coûts des actions** (CAC). Cette dernière a pour effet, à titre d'information, de répartir (ou déverser) les fonctions supports et les dépenses des personnels polyvalents dans les programmes opérationnels d'une ou plusieurs missions. Un vaste mouvement de redistribution des crédits, en présentation dans les projets annuels de performance et en exécution dans les rapports annuels de performance, permet, sur les bases de la comptabilité générale (en exécution), de s'approcher de la notion de coût complet. Mais ces réaffectations par clés analytiques bouleversent totalement les missions et programmes en vidant certains (les programmes supports) au profit des autres (les programmes opérationnels). Tel n'est pas le cas de l'information sectorielle qui veut garantir le respect de la structure des missions et programmes votés et exécutés.

De la même façon et pour les mêmes raisons, l'information sectorielle ne cherche pas à approcher les **coûts complets** en répartissant les charges générales et transverses, telles que les charges financières (et les passifs financiers afférents), celles des pouvoirs publics ou de la mission conseil et contrôle de l'État entre les secteurs. Les produits régaliens (impôts et taxes) ne sont pas plus répartis car ils contribuent, en vertu du principe d'universalité budgétaire de non affectation des recettes aux dépenses, au financement de l'ensemble des politiques publiques.

2 Les normes internationales

La norme n° 16 de l'État s'appuie sur les **référentiels internationaux** en matière d'information sectorielle : la norme IFRS 8 « secteurs opérationnels » émise en novembre 2006 par l'International Accounting Board pour les entreprises et la norme IPSAS 18 « information sectorielle » émise en juin 2000 par l'International Public Sector Accounting Standard Board. Cette norme IPSAS 18 établit des principes pour la communication financière sectorielle aux entités du secteur public pour comprendre les performances passées et identifier les ressources affectées aux principales activités ainsi qu'améliorer la transparence financière pour mieux s'acquitter de ses obligations. Elle

s'appuie sur la notion de secteur, définie comme une activité distincte ou groupe d'activités d'une entité pour laquelle il est approprié de publier des informations financières séparées dans le but d'évaluer sa performance en termes de réalisation d'objectifs et en vue de la prise de décisions d'allocation future de ressources.

Cette information sectorielle est déjà mise en œuvre dans certains pays, États-Unis, Canada, Royaume-Uni, pays dans lesquels les comptes sont présentés par ministère avant d'être consolidés au niveau de l'État à l'inverse de la France qui applique, comme on le sait, une comptabilité générale unique pour l'État. Ces États appliquent

les standards internationaux de l'information sectorielle, en n'affectant pas les produits régaliens perçus directement ou par l'intermédiaire d'agences entre les différents secteurs non plus que les charges financières qui résultent des modes de financement. Le **Canada** est un pays pour lequel l'information sectorielle, qui figure en annexe des comptes publics, est fondée sur un regroupement de portefeuilles ministériels des organismes et des sociétés d'État. Les charges et les produits sont répartis ainsi : Agence du revenu

du Canada (essentiellement les revenus fiscaux mais également des paiements de transfert), Finances (comprenant les frais de la dette publique), Ressources humaines et développement des compétences (comprenant des paiements de transferts sociaux), Défense nationale, Sécurité publique et protection civile, Autres portefeuilles ministériels, Sociétés d'État et autres entités, une dernière colonne « Redressements » représentant des redressements de consolidation en vue d'éliminer les opérations internes.

3 La notion de secteur

Le champ retenu de la norme est celui des comptes de l'État, qui correspond aux champs couverts par le budget général, les budgets annexes et les comptes spéciaux.

Un **secteur** est défini par la norme comme une « activité distincte ou un groupe d'activités homogènes, pérennes et relevant d'un axe majeur de politique publique. Il est constitué par un regroupement de missions sans modification de périmètre de chacune d'entre elles ».

Par parallélisme avec la présentation budgétaire, les **missions de l'État** sont donc utilisées pour la constitution des secteurs. Cependant, pour la lisibilité de l'information sectorielle, il n'a pas été jugé souhaitable de retenir une présentation reprenant les 31 missions du budget de l'État, des budgets annexes et des comptes spéciaux. Il a été procédé à un regroupement de missions, ce qui en fait une présentation agrégée. Dans la mesure où les missions ont un caractère relativement pérenne depuis la mise en œuvre de la LOLF en 2006 (bien plus que les ministères), ce choix est pertinent et permet une comparabilité dans le temps et une bonne lisibilité des informations sectorielles produites. La norme internationale IFRS 8 considère que le nombre de secteurs devrait être limité à une dizaine. Le choix fait par la France est d'un nombre de sept secteurs (+ un secteur non réparti) qui sont les suivants :

- le secteur **Finances** regroupe l'ensemble des politiques publiques relevant du domaine budgétaire et des comptes publics ; il comporte notamment un grand nombre de comptes spéciaux gérés par le ministère des Finances, dont les régimes sociaux de retraite ;
- le secteur **Dettes financières** comporte les deux missions d'Engagements financiers de l'État

(budget général) et de Gestion de la dette et la trésorerie de l'État (compte spécial) ;

- le secteur **Défense** regroupe la mission Défense qui est le périmètre de la loi de programmation militaire ainsi que la mission Anciens combattants ainsi que des comptes spéciaux ;
- le secteur **Éducation et Culture** regroupe les missions : Audiovisuel, Média, Culture, Enseignement scolaire ainsi que Recherche et Enseignement supérieur ;
- le secteur **Collectivités territoriales** regroupe les missions : Relations avec les collectivités territoriales, Politique des territoires, le compte d'avances et un programme de la mission Remboursements et Dégrèvements ;
- le secteur **Développement durable**, dont l'appellation peut être discutée, comporte des missions très différentes dans les domaines : Agriculture, Écologie, Immigration, Outre-mer, Santé, Solidarité, Sports, Travail, Emploi, Logement et Ville ;
- le secteur **Justice, Sécurité et autres missions régaliennes** réunit les politiques publiques de nature régalienne menées par le Gouvernement dont l'Action extérieure de l'État, l'Aide publique au développement, le Conseil et contrôle de l'État, la direction de l'action du Gouvernement, Justice, Pouvoirs publics, Sécurité et Sécurité civile ;
- un secteur dit « **Non affectés** » réunit sous ce vocable les deux budgets annexes (équilibrés en recettes et dépenses) : Contrôle et exploitation aériens ainsi que Publication officielle et informations administratives. Il comporte également un programme de la mission « Remboursements et Dégrèvements » et la mission « Provisions ».

4 L'affectation des éléments financiers aux secteurs

Les éléments de la comptabilité générale issus de Chorus sont bien évidemment ceux utilisés pour construire l'information sectorielle.

L'information sectorielle concerne le bilan : actifs et passifs ainsi que le compte de résultat : charges et produits, mais également les engagements hors bilan.

Les actifs, passifs, charges et produits sectoriels sont les actifs, passifs, charges et produits qui concourent à l'activité d'un secteur et qui lui sont directement affectables. Pour présenter les informations par secteur, la question s'est posée d'identifier les éléments non affectables (ou répartis) par secteurs et ceux qui pourraient l'être.

Les éléments non affectables

En raison du parallélisme avec le principe d'universalité budgétaire, les **produits régaliens** ont été totalement exclus de l'exercice d'affectation aux secteurs opérationnels. Ils ne sont pas comptabilisés dans le secteur « Non affectés ». Au sein des **produits non régaliens**, une distinction a été faite. Pour les produits calculés, en particulier les reprises de provision, le traitement est homogène à celui retenu pour les dotations aux provisions correspondantes c'est-à-dire une affectation par secteur. En revanche, pour les autres produits, le principe est celui de leur non affectation lorsque leur montant est jugé non significatif par rapport au montant total des produits.

De façon générale, tous les actifs, passifs, charges et produits de **montants non significatifs** ne sont pas affectables.

Les éléments affectables

Le compte de résultat : Les éléments à répartir dans les différents secteurs sont les charges brutes (hors charges financières) : charges de personnel, de fonctionnement, utilisées dans les activités d'un secteur ainsi que les produits sectoriels directement comptabilisés par ce secteur : produits de fonctionnement, produits d'intervention et produits financiers. Les dotations aux amortissements ou aux provisions et les dépréciations sont affectées aux mêmes secteurs que les éléments auxquels elles se rapportent.

Le bilan : La répartition des actifs utilisés dans les activités d'un secteur concerne : immobilisations incorporelles, immobilisations corporelles

(hors parc immobilier), parc immobilier, immobilisations financières et stocks ; s'agissant des passifs : dettes financières, dettes non financières, provisions pour risques et charges. Sont donc exclues de l'affectation à l'actif les créances et la trésorerie ; au passif, sont exclus les produits constatés d'avance et la trésorerie (compte de correspondants du Trésor).

Les engagements hors bilan : L'information sectorielle présente également les engagements hors bilan de l'État relatifs aux opérations pour lesquelles le service fait n'est pas intervenu (les restes à payer) et les dispositifs d'intervention. Ils font l'objet d'une affectation aux secteurs selon une présentation spécifique qui prend notamment la forme d'une information de nature qualitative.

Des opérations de **neutralisation** et de **réconciliation** sont effectuées.

Des opérations réalisées entre deux secteurs peuvent conduire à une augmentation artificielle des charges et des produits. Dans ce cas, un retraitement prenant la forme d'une neutralisation de ces charges et produits est réalisé (exemple des pensions des fonctionnaires).

Les informations sectorielles relatives aux actifs, passifs, produits et charges sont réconciliées avec les données comptabilisées dans les états financiers. Dans le cas où certains actifs, passifs, charges ou produits ne peuvent être affectés directement aux secteurs, ils sont présentés séparément, dans une **colonne distincte** du tableau, afin de faciliter la lecture du rapprochement des données sectorielles avec celles issues des comptes de l'État (exemple des dettes non financières ou de dotations).

Les éléments financiers spécifiques

Les charges de la dette et la dette financière

Compte tenu de la gestion centralisée par l'Agence France Trésor, et conformément aux normes IFRS, il n'a pas été jugé souhaitable de les répartir entre les divers secteurs. Les charges financières sont donc rattachées à un secteur spécifique (les deux missions correspondantes qui portent la dette financière). Mais elles ne sont pas rattachées pour autant au secteur Finances compte tenu de cette spécificité. On comprend qu'intellectuellement, une répartition des charges et des passifs financiers par secteur aurait pu permettre de donner une information sur le coût

complet des politiques publiques, la répartition de la dette pouvant se faire au prorata de l'importance des secteurs. Cependant, une telle présentation aurait été orthogonale au principe retenu d'adéquation entre la nomenclature budgétaire et l'information sectorielle.

Le parc immobilier

Un compte d'affectation spéciale, la mission « Gestion du patrimoine immobilier de l'État », centralise le produit des ventes de l'État, alors qu'au sein du budget général, un programme ad hoc regroupe les charges d'entretien lourd de l'État propriétaire. On sait que l'État a confié à France Domaine, service du ministère du Budget, la gestion du parc immobilier non spécifique, mis à disposition des utilisateurs du bien.

La question s'est donc posée de savoir si l'existence de loyers budgétaires conjuguée à la propriété des biens par l'État devait conduire à l'allocation des actifs à cette mission « Gestion du patrimoine de l'État » ou s'il fallait affecter charges et actifs aux services utilisateurs. Le choix a été fait de ne pas affecter le parc immobilier aux secteurs en raison de l'existence d'un État propriétaire qui a confié à un service dédié le pilotage et la gestion du parc immobilier non spécifique. Ce choix a également été retenu de façon à garder, là aussi, la cohérence des secteurs par regroupement de missions et de ne pas éclater les contenus des missions. Enfin, cette solution permet de ne pas basculer vers un système de coûts complets qui n'est pas l'objet de l'information sectorielle.

Les pensions de retraite

Le traitement de l'information sectorielle pour les pensions de retraite a conduit à neutraliser un

double compte. En effet, les charges sociales de l'État employeur (dont la part patronale des cotisations de retraite) relèvent des différents secteurs qui sont incluses dans les charges de personnel. Par ailleurs, pour le paiement des pensions de retraite, la totalité des charges relatives aux versements des pensions est centralisée dans un compte d'affectation spéciale. Il a été décidé, pour l'information sectorielle, de ne pas ventiler ce CAS entre les différents secteurs pour garder la nomenclature par mission. Donc, une neutralisation est effectuée afin d'éviter de présenter les mêmes charges dans deux secteurs différents, d'une part, sous forme de cotisations de l'État employeur et, d'autre part, sous forme de pensions versées aux bénéficiaires.

Les participations financières

Gérées par l'Agence des Participations de l'État, elles ont été naturellement affectées à la mission Économie.

Les prélèvements sur recettes au profit de l'Union européenne

Les normes comptables distinguent aujourd'hui, d'une part, les « ressources propres traditionnelles » qui sont comptabilisées dans des comptes de tiers et ne transitent pas par les comptes de l'État et, d'autre part, les « ressources propres calculées » qui affectent le résultat et sont présentées au compte de résultat en moindres produits. Pour l'information sectorielle, les ressources propres de l'Union européenne ne font donc pas l'objet d'affectation à un ou plusieurs secteurs, car elles sont présentées en déduction des produits régaliens.

5 La présentation de l'information sectorielle dans les comptes 2013

Le bilan

Pour l'actif de l'État, l'information sectorielle révèle que 85 % est réparti entre 3 secteurs. Le **Développement durable** comporte de lourdes immobilisations corporelles : concessions autoroutières, hydrauliques et infrastructures routières ; le secteur **Finances** intègre le parc immobilier de France Domaine et les participations financières de l'État ; le secteur **Défense** comptabilise

les actifs militaires sous forme d'immobilisations incorporelles et corporelles.

Pour le passif, le secteur spécifique **Dettes financières** est bien évidemment le plus important (87 %) avec la dette de l'État mais la colonne « non affectés » se compose des dettes non financières telles que les acomptes reçus sur l'impôt sur les sociétés et les charges à payer relatives au remboursement de TVA.

BILAN (en Mds€)

Secteurs 31/12/2013	Finances	Dettes financières	Défense	Education et culture	Collectivités territoriales	Développement durable	Justice, sécurité et autres missions régaliennes	Non affectés	Total Secteurs
ACTIF									
Immobilisations incorporelles	7 649		19 026	176	7	160	289	423	27 729
Parc immobilier	50 529		209	13	0	1	9 911	65	60 728
Immobilisations corporelles (hors parc immobilier)	1 790		64 944	1 886	1	341 353	704	491	411 169
Immobilisations financières	144 437		8 458	56 769		103 012	9 623		322 298
Stocks			31 182				3	158	31 344
TOTAL	204 405	0	123 819	58 844	8	444 526	20 530	1 137	853 268
PASSIF									
Dettes financières		1 481 338							1 481 338
Dettes non financières	6 813	175	4 218	2 274	2 427	7 449	699	92 700	116 754
Provisions pour risques et charges	31 593	4 901	9 511	6 990	7 259	11 580	10 747	40 445	123 026
TOTAL	38 406	1 486 414	13 729	9 264	9 686	19 029	11 446	133 145	1 721 118

Par rapport au bilan de l'État, il manque à l'actif les 82,5 Mds€ de créances et les 21,8 Mds€ de trésorerie (et 11,3 Mds€ de régularisation). Ces actifs et passifs ne sont pas affectables.

Le compte de résultat

– du côté des **charges sectorielles**, celles du secteur « Finances » sont les plus élevées car comportant les pensions des fonctionnaires et autres régimes de retraite. Le secteur « Éducation et Culture » se caractérise par un poids élevé de charges de personnel et celui des « Collectivités territoriales » comporte l'ensemble des charges d'intervention de l'État. Le secteur ad hoc « Dettes financières » regroupe

naturellement les charges de la dette. Dans la colonne « non affectés » figurent certaines des dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations.

– les **produits sectoriels** sont essentiellement logés dans le secteur « Finances » avec l'affectation des produits financiers des participations et les contributions salariales de pensions. Dans la colonne « non affectés » figurent notamment à titre de produits de fonctionnement, les dépréciations des créances de redevables.

COMPTE DE RESULTAT (en Mds€)

Secteurs 31/12/2013	Finances	Dettes financières	Défense	Education et culture	Collectivités territoriales	Développement durable	Justice, sécurité et autres missions régaliennes	Non affectés	Total Secteurs
CHARGES SECTORIELLES									
Charges de personnel	60 187		11 532	42 077	8	3 922	16 262	1 480	135 467
Autres charges de fonctionnement	4 944	2	26 792	22 681	955	8 579	7 551	35 415	106 918
Charges d'intervention	10 249	1 092	1 460	9 636	77 062	51 120	5 702	372	156 659
Charges financières	15 881	45 785						0	61 666
TOTAL	91 261	46 879	39 784	74 394	78 025	63 621	29 515	37 267	460 710
PRODUITS SECTORIELS									
Produits de fonctionnement	17 522	84	8 397	501	831	974	1 149	36 247	65 707
Produits d'intervention	4 171	1 521	540	1 917	2 137	4 375	2 907	522	18 090
Produits financiers	32 745	4 505							37 250
TOTAL	54 438	6 110	8 937	2 418	2 968	5 349	4 056	36 769	121 047
CHARGES NETTES	36 823	40 769	30 847	71 976	75 057	58 272	25 459	498	339 663

Ces chiffres correspondent fidèlement au tableau des charges et produits du compte de résultat de l'État présentés sous forme de tableau des charges nettes. En revanche, il n'intègre pas, comme énoncé dans la norme, les 280,1 Mds€ de produits régaliens nets.

Les engagements hors bilan

Les engagements retracés dans le tableau sont relativement limités. Au-delà de ces affectations, d'autres engagements peuvent être rattachés au secteur

« Finances » et présentés, conformément à la norme, de façon qualitative, sous tableau : les engagements de retraite envers les fonctionnaires de l'État (1 302 Mds€), la garantie des fonds d'épargne (416 Mds€) et la dette garantie par l'État (203 Mds€).

HORS BILAN (en Mds€)

Secteurs 31/12/2013	Finances	Dettes financières	Défense	Education et culture	Collectivités territoriales	Développement durable	Justice, sécurité et autres missions régaliennes	Non affectés	Total Secteurs
Engagements relatifs à des opérations pour lesquelles le service fait n'est pas intervenu	11	3	43	3	3	15	15	0	93
Engagements découlant de la mission de régulateur économique et social	203			4	1	146		9	364

NB : Il est à noter que la présentation officielle de l'information sectorielle dans l'annexe des comptes de l'État pour le bilan et le compte de résultat ne comporte pas de sommation par secteurs. Les sommes (qui figurent en italique) ont été affichées par l'auteur de l'article pour donner une information supplémentaire mais le déséquilibre global des chiffres s'explique par la non prise en compte de certains éléments financiers (produits régaliens).

Annexe

Affectation des éléments financiers

COMPTES DE L'ETAT	Information sectorielle
BILAN	
ACTIF	
Immobilisations incorporelles	Affectation
Immobilisations corporelles	Affectation
Immobilisations financières	Affectation
Stocks	Affectation
Créances	Non Affectation
Trésorerie	Non Affectation
Comptes de régularisation	Non Affectation
PASSIF	
Dettes financières	Affectation
Dettes non financières (hors PCA)	Affectation
Produits constatés d'avance (PCA)	Non Affectation
Provisions pour risques et charges	Affectation
Trésorerie	Non Affectation
Comptes de régularisation	Non Affectation
COMPTE DE RESULTAT	
TABLEAU DES CHARGES NETTES	
Charges de personnel	Affectation
Autres charges de fonctionnement	Affectation
<i>Produits de fonctionnement</i>	<i>Affectation si significative</i>
Charges d'intervention	Affectation
<i>Produits d'intervention</i>	<i>Affectation si significative</i>
Charges financières	Affectation
<i>Produits financiers</i>	<i>Affectation si significative</i>
TABLEAU DES PRODUITS REGALIENS NETS	
Produits fiscaux nets	Non Affectation
Autres produits régaliens nets	Non Affectation
<i>Ressources propres du budget de l'Union européenne</i>	<i>Non Affectation</i>



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

Le transport ferroviaire régional de voyageurs : quel(s) financement(s) pour quel(s) service(s) ?

La question du financement des infrastructures et services ferroviaires révèle les enjeux et la logique propre de chacun des acteurs (État, régions, SNCF, RFF, AFITF, Union européenne)¹. Si le financement public demeure prépondérant (Union européenne, État, régions, SNCF), il s'accompagne toutefois de partenariats financiers privés devant la situation jugée préoccupante de la dette ferroviaire. Ce partenariat financier, qu'impose aussi l'ouverture à la concurrence du transport ferroviaire régional, invite à revoir le niveau et la structure des financements et à clarifier le rôle de chaque organisme contributeur. C'est l'objet des lois territoriales et/ou ferroviaires inscrites à l'ordre du jour de l'Acte III de la décentralisation.

1. Société nationale des chemins de fer français (SNCF), Réseau ferré de France (RFF), Agence de financement des infrastructures de transport de France (AFITF). La création de cette dernière agence en 2005 visait à constituer une enveloppe financière globale de près de 7,5 Md€, mais ce dispositif n'a pas été à la hauteur des projets d'infrastructure.
2. Train à grande vitesse (TGV), grandes lignes (GL type trains Corail et Intercités) et trains express régionaux (TER).
3. En ce sens, Rapport d'information n° 303 du Sénateur Jacques Oudin sur *Le financement des infrastructures de transport à l'horizon 2020*, Sénat, 21 mai 2003.

Le transport ferroviaire régional de voyageurs est un domaine de l'action publique qui a le mérite de faire la synthèse des problématiques liées à la mobilité, à l'aménagement et au développement durables des territoires dans un espace européen traversé par des enjeux multiples : une concurrence entre modes de transport (modes routier, maritime, aérien pour les dessertes régionales) et aussi entre modalités de transport (TGV, GL, TER)². Il s'agit par ailleurs d'articuler les différents services de transport (combinaison optimale ou « intermodalité ») avec une gestion coordonnée des infrastructures (trafic fret, trafic voyageurs). Au cœur de cette évolution perpétuelle du transport ferroviaire se trouve la question du financement des infrastructures et des services.

Il semble, à l'analyse, que le développement ou le déclin du transport ferroviaire soit lié, non pas tant à la concurrence entre les différents modes de transport, mais à l'importance ou non de l'investissement public dans les infrastructures et services ferroviaires³. Le paradoxe est que l'Union européenne (UE) élabore sa politique de transport ferroviaire dans un contexte général marqué, depuis les années 1990, par une baisse de l'investissement de l'État ; l'UE semble vouloir redynamiser ce secteur en imposant une ouverture progressive à la concurrence du transport des marchandises (fret), puis du transport des voyageurs sur le réseau ferré international, national et régional.

Les années 1990 sont marquées par l'intervention croissante de l'UE ; elle initie une législation et

donc une politique en matière de transport pour réaliser l'objectif affirmé dès le Traité de Rome de 1957 de « transport ferroviaire unique⁴ ». Ce domaine de compétence européenne est encadré par le principe de libre circulation dans ces quatre dimensions (personnes, marchandises, services et capitaux) et aussi le principe de libre concurrence qui affectera progressivement tant le transport international que le transport national et régional : c'est l'objet des « paquets ferroviaires européens » que de mettre en œuvre ces deux principes fondamentaux du droit de l'Union. Le règlement européen dit « OSP⁵ » de 2007, entré en vigueur en 2009, invite les autorités organisatrices de transport à rendre possible l'ouverture à la concurrence du transport ferroviaire régional de voyageurs d'ici à décembre 2019⁶.

Les projets d'investissements ferroviaires annoncés au « Grenelle de l'environnement⁷ » de 2007 sont certes ambitieux mais ils s'inscrivent dans un contexte de tension des finances publiques sous contrainte européenne. Cette situation aggravée

depuis la « crise financière » de 2008 invite à rationaliser voire à limiter le financement public (contribuable) et à privilégier le recours à un financement privé (usager)⁸ ce qui ne va pas sans conséquence sur la qualité du service public de transport.

Les régions ne semblent pas échapper à cette contrainte budgétaire. Les dépenses régionales notamment celles relatives au transport ferroviaire, qui constituent souvent le second voire le premier poste de dépenses, ne sont pas couvertes par des ressources propres suffisantes malgré l'affirmation depuis 2003 du principe constitutionnel d'autonomie financière locale (Art.72-2 alinéa 3 de la Constitution de 1958 complété et précisé par la loi organique du 29 juillet 2004).

Après une présentation du mode de financement des infrastructures nécessaires à la mise en place d'un service public de transport régional de qualité, on analysera les modalités de financement de ce service visant au maintien et à l'amélioration de sa qualité au bénéfice de l'utilisateur.

1 Le mode de financement des infrastructures ferroviaires

Les projets d'infrastructures ferroviaires régionaux, au contraire des projets nationaux et internationaux, appellent un financement public majoritaire avec de fortes contributions de l'État et des régions. La complexité souvent reprochée à ce mode de financement invite à une clarification pour rendre effectif le principe de responsabilité dont l'actualité récente a montré tout l'enjeu et l'importance⁹.

1. Un mode de financement complexe

Une complexité due notamment à une multiplicité des organismes appelés à intervenir mais dont une lecture simplifiée permet de dégager deux critères organisant ce mode de financement : un premier critère lié à la compétence en matière de financement, un second critère lié à l'intérêt régional ou non du réseau ferroviaire.

Le premier critère montre que la compétence de droit revient à l'État dans le financement des infrastructures ferroviaires ; cette compétence obligatoire de l'État s'exerce par l'intermédiaire d'opérateurs publics (SNCF, RFF, AFITF) ; les régions disposent quant à elles d'une compétence facultative (CPER, « plan rail¹⁰ ») exercée souvent à travers une participation financière

volontaire d'autres collectivités territoriales (convention spécifique signée avec une région chef de file).

Le second critère révèle que le financement du réseau ferré national et international bénéficie d'un certain équilibre entre ressources publiques et ressources privées au contraire du réseau classique, c'est-à-dire hors lignes à grande vitesse, notamment les lignes régionales où les subventions publiques constituent la principale source de financement (État, régions et autres collectivités publiques). L'État est le premier contributeur dans le financement des infrastructures ferroviaires qu'elles soient d'intérêt national ou régional.

Des subventions de l'État destinées au désendettement et/ou à la régénération des voies (renouvellement complet de celles-ci) sont ainsi versées à RFF et des subventions d'investissement à l'AFITF. Cette dernière agence reverse le montant perçu (près de 1 Md€ chaque année) à RFF. La contribution budgétaire totale de l'État, qui s'élève ici à près de 4 Md€, soumet certains opérateurs (AFITF, EPSF, SNCF et RFF) à une démarche de performance dans la gestion des infrastructures. Cette exigence est formalisée par le rapport annuel de performance (RAP) qui retrace les résultats de l'exécution de ce programme ministériel placé

4. Art. 51 TCE devenu Art.58 du Traité de Lisbonne ; la juridiction de l'Union européenne a confirmé que le domaine du transport est soumis aux règles générales du traité (CJCE 2 avril 1974 *Commission c/France*, Affaire 167/73 dite des « marins français ») et notamment aux règles de concurrence (Décision à titre préjudiciel sur l'interprétation des articles 8452 et 85 et suivants du traité CEE rendue par la CJCE le 30 avril 1986, Affaires jointes 209 à 213/84 dites « Nouvelles frontières et autres »).

5. Règlement CE n° 1370/2007 du Parlement européen et du Conseil du 23 octobre 2007 relatif aux services publics de transport de voyageurs par chemin de fer et par route, et abrogeant les règlements CEE n° 1191/69 et (CEE) n° 1107/70 du Conseil. Les « obligations de service public » (OSP) visent à « garantir des services d'intérêt général de transports de voyageurs qu'un opérateur, s'il considérait son propre intérêt commercial, n'assumerait pas ou n'assumerait pas dans la même mesure ou dans les mêmes conditions sans contrepartie ». Cette contrepartie peut prendre la forme d'une compensation et/ou de l'octroi de droits exclusifs.

6. Avis du Conseil économique social et environnemental sur *L'ouverture à la concurrence des services ferroviaires régionaux de voyageurs*, présenté par J.M. Geveaux et Th. Lepaon, La documentation française, juillet 2012 p.8.

7. Débats menés au sein de six groupes thématiques et d'ateliers notamment le groupe 1 « Lutter contre les changements climatiques et maîtriser la demande d'énergie » réparti en trois ateliers dont l'atelier n° 1 « Transports et déplacements ». L'étude d'impact de la loi Grenelle 1 estime le coût des projets ferroviaires hors fret pour la période 2009-2020 à près de 53 Md€.

8. On relève ainsi que si près de 72 % des coûts d'exploitation des TER sont pris en charge par les régions, 100 % des coûts des TGV sont pris en charge par l'utilisateur-client et ce malgré le versement de contributions publiques.

9. On pense notamment à l'accident ferroviaire survenu le 12 juillet 2013 à Brétigny sur Orge au sud de Paris (département de Essonne) ayant causé le décès de sept personnes.

10. Contrat de projet État-Région (CPER) ; ainsi le « plan rail » en région Midi-Pyrénées (5,5 M€) et Auvergne (4,8 M€) pour la période 2007-2013 avec une maîtrise d'ouvrage assurée par RFF.

sous la responsabilité du Directeur général des infrastructures, des transports et de la mer.

La SNCF verse des droits de péage d'infrastructures qui s'élèvent à près de 3 Md€ à RFF ; RFF bénéficiaire de ces droits en tant que gestionnaire d'infrastructure reverse la même somme à SNCF Infra, filiale du groupe SNCF, qui assure pour le compte de RFF les missions de surveillance, de maintenance, d'entretien et de réparation. Dans l'attente de la mise en place d'un gestionnaire d'infrastructure unifié (GIU), une convention de gestion d'infrastructure (CGI) est conclue dans un cadre pluriannuel entre la SNCF et RFF.

En 2013, l'encours de la dette ferroviaire s'élève à 30 Md€, on estime qu'elle atteindra plus de 60 Md€ en 2020, toutes choses égales par ailleurs. Ce recours à l'endettement pour couvrir les dépenses d'investissement s'explique pour une bonne part par la baisse de la contribution de l'État à RFF. Cette tendance conduit à l'heure actuelle à ce que l'une des priorités, rappelée d'ailleurs par la loi de finances pour 2014, soit non pas l'engagement de nouveaux investissements mais le maintien de la qualité et de l'efficacité du réseau du transport ferroviaire existant.

Les régions contribuent au financement des infrastructures par des subventions versées à RFF et autorisées lors du vote de leur budget annuel, environ 0,5 Md€ en moyenne sur des dépenses totales d'un peu plus de 3 Md€ en matière de transport ferroviaire. La gestion du domaine ferroviaire appelle à concilier les différents intérêts en présence, ceux de la SNCF (locaux pour maintenance du matériel roulant, gares et leurs services annexes), de RFF (voies ferrées, quais et leurs abords) et ceux des régions (parking proche de la gare). Une mise en cohérence paraît nécessaire et peut se fonder sur l'idée que l'autorité qui finance les infrastructures et leurs dépendances devienne responsable de la gestion patrimoniale.

2. Un mode de financement à clarifier

Les Assises du ferroviaire qui se sont tenues de septembre à décembre 2011 visent à restaurer l'équilibre économique du système ferroviaire, à clarifier et définir la position française dans le cadre du débat européen sur le quatrième paquet ferroviaire préparé par la Commission. L'objectif est d'instituer une seule entité gestionnaire ferroviaire unifiant RFF, SNCF et autres intervenants en matière de maintenance et d'exploitation du réseau.

Le rapport Auxiette¹¹ d'avril 2013 envisage l'adoption par le Parlement d'une loi d'orientation et de programmation ferroviaire (LOPF) quinquennale

afin d'assurer la continuité de l'investissement public en lien avec le cadre financier pluriannuel européen (CFP), les contrats de projets État-régions (CPER) et les lois financières pluriannuelles (loi de programmation des finances publiques) et annuelles (loi de finances initiale). La LOPF apparaît comme un instrument majeur de planification et de clarification du financement des infrastructures ferroviaires. La loi de finances annuelle déclinera par « mission et programme les budgets fixés dans la LOPF ; les rapports annuels de performance, sur la base d'indicateurs prédéfinis (objectifs de desserte, qualité de service, performance de l'infrastructure...), donneront l'opportunité d'un suivi annuel des mesures mises en œuvre et permettront si nécessaire de revoir la feuille de route¹² ».

Ce rapport souhaite par ailleurs la création d'un Pôle public ferroviaire (PPF¹³) qui regrouperait en un EPIC, la SNCF et le GIU¹⁴. Cette réorganisation vise à améliorer la « gouvernance du système ferroviaire » et aussi à clarifier le rôle de l'État, actionnaire au sein des entreprises publiques et/ou privées ferroviaires : le groupe SNCF, dont l'État est le principal actionnaire, est en effet constitué de filiales au nombre important et d'activités diverses qui appellent une nécessaire consolidation et transparence des comptes. Il est d'ailleurs souvent reproché à la SNCF l'absence de clarté de ses comptes notamment vis-à-vis des régions qui désirent connaître le coût d'exploitation des TER et le coût complet du matériel roulant qu'elles financent. Le coût des TER a en effet doublé depuis 2002 (plus de 92 % d'augmentation en dix ans) et seulement 24 % de cette hausse s'explique par une évolution de l'offre TER. C'est dans ce cadre que la LOPF est appelée à constituer la base des contrats de performance économique conclus entre l'État et ce Pôle public ferroviaire ; l'évaluation de la mise en œuvre de ces contrats s'appuiera sur un avis annuel de l'Autorité de régulation des activités ferroviaires (l'ARAF¹⁵) dont le rôle et les compétences ont été quelque peu modifiés par le projet de loi portant réforme ferroviaire¹⁶.

Cette affirmation du rôle de l'État ainsi que les grandes lignes du rapport Auxiette sont repris par le projet de loi portant réforme ferroviaire qui, après une première lecture avec modifications par l'Assemblée nationale le 24 juin 2014 et le 10 juillet 2014, a été adopté, par le Sénat le 10 juillet 2014 dans le cadre de la procédure accélérée. La réforme, qui doit en principe entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2015, a pour objet de moderniser l'organisation du système de transport ferroviaire (un établissement public « mère », la SNCF et deux éta-

11. Rapport de M. Jacques Auxiette remis au Premier ministre et ministre délégué des Transports, de la Mer et de la Pêche, *Un nouveau destin pour le service public ferroviaire français - Les propositions des régions*, avril 2013, 68 p.

12. Rapport Auxiette, *op. cit.*, p.13.

13. Présidé par le ministre chargé des Transports et composé de représentants de l'État, des régions, des organisations syndicales, des usagers et des chargeurs (ceux qui commandent la prestation de transports), le PPF aurait une mission de gestion des ressources humaines, de coordination de l'activité des opérateurs ferroviaires (SNCF et RFF) et de recherche et d'innovation dans le domaine ferroviaire.

14. Le Gestionnaire des infrastructures unifié (GIU) serait en charge de la tarification, de l'attribution des capacités, de la gestion de la circulation et des gares d'intérêt national ; la SNCF demeure en charge de l'exploitation des services ferroviaires (fret, TGV, TET, Transilien et TER).

15. Dans la proposition n° 2, le Rapport Auxiette envisage que soit « présenté au Parlement un rapport annuel remis par le Gouvernement ainsi qu'un avis de l'ARAF sur le respect du contrat d'objectifs, pour permettre un suivi de l'exécution de la LOPF. Les indicateurs d'évaluation intégreront la qualité du service offert à l'utilisateur », p.13.

16. Article 4 du projet de loi portant réforme ferroviaire avec l'avis du Sénat du 25 juin 2014.

blissements publics « filles », SNCF Réseau et SNCF Mobilités), et aussi de préparer l'ouverture à la concurrence. Le redressement financier du système paraît être au cœur de cette réforme : le ges-

tionnaire d'infrastructures, SNCF Réseau est désormais ainsi contraint à un certain niveau de dette. Mais comment concilier contrainte financière et maintien de la qualité du service public ferroviaire ?

2 Les modalités de financement du service public ferroviaire

L'essentiel du financement du service public ferroviaire provient des budgets des régions. L'État contribue également par son budget annuel mais sa participation financière tend à diminuer. De ce fait, aux modalités classiques de financement s'ajoutent de nouvelles modalités.

1. Les modalités classiques de financement

Avant 1997, c'est-à-dire avant la séparation entre gestionnaire des infrastructures et exploitant des services ferroviaires, les régions assumaient avec la SNCF le déficit d'exploitation du service régional. Depuis la loi de 1997, qui consacre la séparation entre gestionnaire des infrastructures (RFF qui supporte par ailleurs la dette ferroviaire) et exploitant des services (SNCF opérateur historique qui exploite les TER), les régions assument le déséquilibre financier de l'exploitation (charges supplémentaires compensées par la DGD versées par l'État) ; mais les recettes du trafic TER ne couvrent qu'un quart (25 %) des charges d'exploitation et d'investissement.

Les régions consacrent chaque année près 4,4 Md€ pour assurer le fonctionnement des TER et du Transilien (transport ferroviaire de voyageurs en Île-de-France). Les dépenses relatives au service de transport TER couvrent les dépenses de fonctionnement (coût d'exploitation, billettique, tarification...¹⁷) et d'investissement (matériel roulant TER mis à disposition par les régions au profit de la SNCF) ; les régions financent aussi la rénovation du matériel à « mi-vie¹⁸ ». Ces collectivités participent de manière croissante à l'investissement en matériel roulant TER¹⁹ bien qu'elles n'aient ni la maîtrise des contrats de marchés avec les constructeurs, ni la propriété de ce matériel. La SNCF est en effet chargée de passer les appels d'offre auprès de constructeurs et devient propriétaire de ce matériel sauf stipulation contractuelle contraire. Les régions n'ont, par ailleurs, pas de pouvoir sur leur ressources d'autant que leur autonomie fiscale est quasi-inexistante.

L'autonomie fiscale, une des composantes majeures de l'autonomie financière des collectivités territoriales, se limite ainsi pour les régions

aux deux ressources sur lesquelles elles disposent d'une certaine capacité de modulation, la « TICPE Grenelle²⁰ » (avec une part de tarif et d'assiette régionalisée) et des droits de timbre frappant certains véhicules de transport (liberté de fixer les tarifs en fonction de la puissance et/ou catégorie des véhicules²¹). D'autres recettes fiscales sont affectées aux régions mais sur lesquelles elles ne disposent d'aucune capacité de modulation.

Il s'agit des impositions forfaitaires sur les entreprises de réseaux (IFER) dont le montant total représente près de 14 % des recettes fiscales directes régionales²² avec notamment l'IFER sur les répartiteurs principaux (60 % de ce montant total) et l'IFER sur le matériel roulant (près de 40 %) ; les régions perçoivent également une part de la CVAE²³, dont le taux unique est fixé par l'État ; le produit de la CVAE régional s'est élevé à près de 4 Md€ en 2013. La loi de finances pour 2014 prévoit d'attribuer aux régions le montant des frais de gestion de certaines impositions jusque là perçu par l'État (calcul et recouvrement de la Contribution économique territoriale (CET) avec ses deux composantes CVAE et CFE, ainsi que les « frais de gestion » de la Taxe d'habitation ou TH). L'autre levier budgétaire à la disposition des régions est d'agir au niveau de leurs recettes tarifaires.

Les recettes voyageurs, qui ont augmenté de plus de 92 % depuis 2002, couvrent près de 30 % du coût des services offerts par les TER (70 % du coût du service est supporté par les régions²⁴). Les titres de transports TER rapportent environ 1 Md€ chaque année. Cette tarification est soumise au principe suivant : sur le réseau national, les tarifs de base sont proposés par la SNCF et homologués par l'État ; pour les TER, les régions définissent leur propre politique tarifaire dans le cadre défini par l'État. Il existe en effet une tarification sociale (familles nombreuses, étudiants, militaires, personnes handicapées...) qui est établie et compensée par l'État et les régions (tarifs sociaux et conventionnés) ; ces compensations financières sont versées à la SNCF ; il s'agit de rendre effectif le « droit au transport ». Ainsi pour les TER, une Convention d'exploitation est conclue pour une durée allant de 5 à 10 ans entre la SNCF et

17. Exploitation des TER pour 2,3 Md€ ; études, billettique, tarification pour 0,3 Md€, montant global versé à la SNCF.

18. Il s'agit par des rénovations multiples (mettre les rames aux normes, améliorer le confort voyageur, ...) d'étendre la durée de vie du matériel afin de repousser l'achat de matériel neuf souvent plus onéreux.

19. Les régions ont depuis 2002 acquis plus de 1800 nouvelles rames TER pour un coût total de 8,8 Md€. Elles ont en effet hérité d'un matériel roulant vétuste ayant nécessité une remise aux normes de sécurité, ce qui a contraint les régions à cet important investissement : 60 % des TER sont neufs (confort, accessibilité améliorés).

20. Depuis le 1^{er} janvier 2007 les régions peuvent dans certaines limites fixées par la loi décider d'une fraction supplémentaire de tarif de TICPE accordée chaque année en loi de finances et applicable sur leur territoire. Une seconde tranche supplémentaire de TICPE (surtaxe) est applicable depuis 2011 pour couvrir les seules dépenses d'infrastructures de transport alternatif à la route (Grenelle de l'environnement).

21. Les droits de timbre sont perçus par les régions suite à la délivrance de documents administratifs, notamment les taxes sur les certificats d'immatriculation (« cartes grises ») dont le produit annuel, 2,1Md€, est assez stable. Pour plus de détails, voir le Rapport de l'observatoire des finances locales, *Les finances des collectivités locales en 2013*, p.19.

22. Les régions sont seules bénéficiaires de ces deux taxes ; le produit de l'IFER régional s'élève en 2013 à 655 M€.

23. Les régions reçoivent 25 % de la Cotisation à la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) perçue sur leur territoire (26,5 % pour les communes et EPCI à fiscalité propre et 48,5 % pour les départements).

24. Par comparaison, ce coût pris en charge par le voyageur est de 40 % pour le service Transilien (60 % par le STIF), 100 % pour les TGV et 80 % pour les trains Intercités (20 % par l'État).

25. En ce sens, Rapport d'information n° 783 du Sénateur Roland Ries sur *Les enjeux du quatrième paquet ferroviaire*, Sénat, 17 juillet 2013.
26. La loi du 4 août 2014 portant réforme ferroviaire a institué pour 2015 un Versement de transport interstitiel ou VTI (Art. L 2333-67 II CGCT).
27. Ce territoire couvrant le territoire du transport régional mais aussi celui des transports urbains car un tiers du trafic TER couvre les trajets périurbains et un autre tiers les trajets inter-villes.
28. La contribution VT est recouverte par les Urssaf au titre des cotisations sociales et est reversée aux AOT.
29. Le Syndicat de transport d'Île-de-France (STIF), autorité organisatrice des transports publics en Île-de-France, perçoit un VT acquitté par les employeurs ; il constitue la première ressource avec un produit en 2012 d'un peu plus de 3,2 Md€ sur un montant total de recettes d'environ 8,6 Md€ soit 37,6 % (30,4 % pour les recettes tarifaires, 19,8 % pour les subventions publiques et 12,2 % pour les autres recettes).
30. En ce sens, voir Rapport Auxiette précité, p.19. Ce VT régional rapporterait 625 M€ hors Île-de-France.
31. Rapport Auxiette précité, pp18-19.

chaque région pour définir et préciser leur politique tarifaire. Il s'agit ainsi pour elles de rechercher de nouvelles modalités de financement.

2. De nouvelles modalités de financement

La priorité affichée dans le cadre du « quatrième paquet ferroviaire européen²⁵ » d'un « service public de transport global » combinant rail, route, voie maritime et/ou aérienne appelle une recherche de financement ouverte à un large partenariat.

À l'initiative de la Commission européenne, le « quatrième paquet ferroviaire européen », a été adopté le 26 février 2014 par le Parlement européen. Il contient trois volets : une refonte de la gouvernance institutionnelle des systèmes ferroviaires, une révision des règles relatives à la circulation des matériels et entreprises ferroviaires au sein de l'Union et enfin l'achèvement de l'ouverture à la concurrence dans les transports publics ferroviaires et urbains. Ce paquet ferroviaire européen et sa traduction dans le projet de loi portant réforme ferroviaire de 2014 précité, vise au fond à concilier « lois du service public » et « lois du marché » d'où la contrainte pour les régions de rechercher de nouvelles sources de financement.

Est ainsi envisagée l'instauration d'un « versement transport régional²⁶ » frappant la masse salariale des entreprises implantées sur le territoire²⁷ et au bénéfice des autorités organisatrices de transport ferroviaire sur le modèle classique du Versement transport (VT) perçu en général par les autorités organisatrices de transports collectifs urbains²⁸ et plus particulièrement par le STIF²⁹. Cette ressource fiscale serait, selon ses promoteurs, dédiée

aux régions et couvrirait près de 24 % du budget de fonctionnement des transports régionaux³⁰.

Une autre source de financement pour les régions est la fiscalité écologique : au contraire des autres modes de transport, le transport ferroviaire intègre le coût des externalités négatives (pollution, bruit, accident...) ; il s'agit de soumettre ces autres modes de transport et en particulier le mode routier à une telle fiscalité pour internaliser dans son coût réel ses externalités négatives. En ce sens, a été adoptée par la loi de 2009 dite « Grenelle 1 » la fameuse « écotaxe poids lourds » mais son application prévue dès l'entrée en vigueur de la loi de finances pour 2014 a depuis été supprimée et remplacée par un « péage de transit poids lourds ».

Dans l'attente de voir ces mesures reprises dans le prochain projet de loi sur les régions, il demeure que le coût du service de transport ferroviaire supporté par les régions va sans cesse croissant comme d'ailleurs celui supporté par l'usager-voyageur. On estime ainsi que les coûts supportés par les régions et les voyageurs augmentent quatre fois plus que l'offre de service TER.

La soutenabilité financière des infrastructures et donc la continuité du service public ferroviaire est conditionnée par la maîtrise et le maintien d'un certain niveau de ressources publiques. Les régions souhaitent des « moyens budgétaires à la hauteur des enjeux de déplacement » et en appellent à un « Acte II de la régionalisation des transports régionaux³¹ ».

Le XXI^e siècle annonce un développement du transport ferroviaire dominé, comme au XIX^e siècle, par les questions de financement des infrastructures et des services. Les réponses apportées paraissent déterminer le sens et l'évolution de ce mode de transport d'avenir. ■



Auteur : Messaoud SAOUDI
Éditions Ellipses
2014
210 pages

L'essentiel des finances publiques en fiches

Les finances publiques contemporaines s'inscrivent dans un cadre juridique renouvelé et enrichi par l'édiction de normes européenne (le TSCG de 2012) et nationale (la LOPGFP de 2012) et leur modalité de mise en oeuvre formalisée par le décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (décret GBCP) qui constitue le cadre d'exécution des budgets des administrations publiques (APU). Ce décret consacre certaines pratiques jusque là en marge des textes mais légitimées par le principe européen de « bonne gestion financière » et/ou suscitées par le développement prodigieux des nouvelles technologies (dématérialisation des actes et procédures de gestion). Le décret GBCP de 2012 constitue désormais la base d'un droit naissant, le droit de la gestion publique que cet ouvrage ambitieux modestement de poser les premiers jalons. Le plan est des plus classiques et reprend notamment les grands thèmes des programmes de concours et en particulier du concours d'entrée aux instituts régionaux d'administration (IRA).

Après une **introduction générale** (fiches 1 à 2), une première partie développe une **approche globale des finances publiques** (fiches 3 à 6), approche désormais privilégiée dans le cadre des engagements européens de la France ; une seconde partie est consacrée à l'**approche spécifique des finances de l'État** (fiches 7 à 14).



Grégoire LE BARS
Inspecteur principal des finances publiques
DRFiP de Rouen

Corriger les inégalités de patrimoine par l'impôt ?

Une analyse du livre de Thomas Piketty,

Le capital au XXI^e siècle

Basé sur un important travail de collecte de données portant sur trois siècles et une vingtaine de pays, *Le capital au XXI^e siècle* de Thomas Piketty¹ analyse la dynamique des revenus et des patrimoines sur le long terme. En pointant la très forte montée des inégalités de revenus aux États-Unis depuis les années 1980 et le phénomène de concentration croissante des patrimoines privés dans l'ensemble des pays développés, T. Piketty a suscité la controverse². En effet, ces évolutions récentes qui s'inscrivent à rebours du processus d'égalisation des conditions, caractéristique du XX^e siècle, ne sont pas fortuites. Elles renouent avec une puissante et séculaire dynamique des inégalités qui culminent dans le Paris de la « Belle Époque » où 1% de la population accapare 70 % du patrimoine. Si les tendances actuelles devaient l'emporter, nos sociétés pourraient assister à l'émergence d'un nouvel ordre inégalitaire conjuguant une très forte concentration patrimoniale et une inégalité des revenus exacerbée. Pour conjurer un tel scénario, T. Piketty avance plusieurs propositions fiscales, dont la création d'un impôt mondial sur le capital, qu'il considère lui-même comme une « utopie utile ».

Salué par le prix Nobel d'économie P. Krugman, comme « l'ouvrage d'économie le plus important de l'année, et peut-être de la décennie³ », *Le capital au XXI^e siècle* se présente comme un essai interprétatif de données collectées sur les patrimoines et les revenus au cours des trois derniers siècles. En cela, l'œuvre est autant un ouvrage d'économie que d'histoire. Ce travail d'historien s'appuie sur trois séries de données⁴. Les revenus sont analysés à partir des données fiscales issues des déclarations de reve-

nus. Elles concernent donc principalement le XX^e siècle, l'impôt sur le revenu étant adopté à la toute fin du XIX^e siècle en Allemagne et au Japon pour être progressivement étendu dans les années 1910 à la majorité des pays développés (1909 au Royaume-Uni, 1913 aux États-Unis, 1914 en France). Les données sur le revenu national, dont les premières estimations isolées remontent à la fin du XVII^e siècle en France et en Angleterre, sont issues de la comptabilité nationale qui a systématisé les séries annuelles dans le premier

1. Thomas PIKETTY, *Le capital au XXI^e siècle* - édition du Seuil - septembre 2013 - 970 pages. Thomas PIKETTY est économiste à l'École d'économie de Paris, directeur d'études à l'EHESS, diplômé de l'École normale supérieure (Ulm) et docteur en économie (EHESS/LSE).
2. Pour une lecture critique de l'ouvrage, voir notamment *Le capital au XXI^e siècle* : un livre défi pour l'analyse - Jean-Luc GAFFARD - note OFCE n°40 - 2 juin 2014.
3. Cf. l'article de Paul KRUGMAN, *Wealth over work*, paru dans *The New York Times* le 23 mars 2014.
4. L'ensemble des sources historiques, modèles mathématiques, références bibliographiques et méthodes statistiques utilisés par T. PIKETTY est disponible dans une annexe technique sur le site Internet suivant : <http://piketty.pse.ens.fr/capital21c>. Tous les tableaux et graphiques utilisés dans cet article sont issus de cette annexe technique.

Le capitalisme au XXI^e siècle, un succès et une controverse mondiale

Le gros livre (970 pages) de Thomas Piketty s'était vendu à la fin juin à 150 000 exemplaires en français (Éditions du Seuil, septembre 2013) et à 450 000 exemplaires en langue anglaise (Harvard university press, avril 2014). Cet économiste de 43 ans, co-fondateur de l'École d'économie de Paris, s'était déjà signalé par ses études sur la fiscalité et par sa proposition de fusionner l'impôt sur le revenu et la contribution sociale généralisée (*Pour une révolution fiscale*, avec Camille Landais et Emmanuel Saez, Éditions du Seuil, avril 2011).

Son dernier ouvrage a connu un triomphe aux États-Unis où trois prix Nobel, Paul Krugman, Joseph Stiglitz et Robert Solow ont assuré sa promotion. Il a aussi suscité de nombreux débats, parfois passionnés. Sa thèse de l'hyperconcentration croissante du capital a été contestée notamment pour le XX^e siècle en raison d'approximation sur l'évaluation du capital immobilier et de l'absence de prise en compte de la mobilité des titulaires de hauts revenus. Sa proposition d'imposition généralisée du capital, quelque peu utopique, suscite la réaction d'économistes et de ceux qui mettent l'accent sur la lutte contre les autres facteurs d'inégalités tels que l'accès à l'éducation ou à l'emploi. Quoiqu'il en soit, ces données et ces théories marqueront une étape importante de l'analyse des inégalités et de la théorie de la fonction sociale de l'impôt.

tiers du XX^e siècle. Enfin, les patrimoines ont été étudiés à partir des déclarations fiscales de successions, ce qui permet de remonter au début du XIX^e siècle. À ce titre, T. Piketty note justement que l'impôt « n'est pas seulement une façon de mettre à contribution les uns et les autres pour le financement des charges publiques [...] ; il est aussi une façon de produire des catégories, de la connaissance et de la transparence démocratique » (p.33). Ce n'est donc pas un hasard si la Révolution française a mis en place dès 1791 un nouvel impôt successoral universel frappant tous les biens et propriétés quels que soient leurs détenteurs et les montants concernés. *A contrario*, le chercheur souligne la difficulté d'accès à des données fiscales fiables depuis les années 1990. Ce constat, paradoxal à l'ère numérique, s'explique : certaines administrations fiscales ont interrompu les publications statistiques papier sans les remplacer par un autre outil d'analyse, les fichiers informatiques sont parfois mal archivés ou inaccessibles, enfin, certains pays, adoptant un impôt de plus en plus proportionnel, se sont détournés de la production de données fines sur la répartition des revenus... autant de facteurs qui peuvent conduire à une « perte de mémoire fiscale et historique » (p.521).

L'essentiel de l'ouvrage est consacré à l'analyse et à l'interprétation de cette masse de données. Son résultat le plus marquant tient au retour d'une « société patrimoniale » mesuré par la remontée de la valeur des patrimoines par rapport aux revenus⁵. Cette évolution, qui n'est pas négative en soi, devient problématique quand, dans un contexte de faible croissance économique et démographique, elle s'accompagne d'un phénomène de concentration des patrimoines et d'une forte augmentation des inégalités de revenus (1). T. Piketty propose plusieurs pistes de réforme fiscale pour inverser une dynamique inégalitaire dont le prolongement remettrait en cause l'ambition de nos sociétés démocratiques (2).

1. Le retour d'une société patrimoniale

L'évolution de la répartition des revenus et des patrimoines au sein d'une société donnée est fortement déterminée par l'environnement macroéconomique, notamment par le taux de croissance économique et démographique. Dans l'hypothèse d'une croissance de long terme très faible, le stock de capital, issu de l'accumulation passée, augmente naturellement car le rendement du capital est alors durablement supérieur au taux de croissance. Cette évolution qui conduit à une concentration régulière du patrimoine est résumée en une formule : « Une fois constitué, le capital se reproduit tout seul, plus vite que ne s'accroît la production. Le passé dévore l'avenir » (p.942).

a. Hypothèses sur la croissance économique et démographique de long terme

Concernant les prévisions démographiques, T. Piketty s'appuie sur les estimations de l'ONU dont le scénario central évalue la croissance mondiale à 0,7 % par an entre 2012 et 2050 puis à 0,1 % par an à partir de 2070-2080. Dans cette hypothèse, le taux de croissance démographique mondiale renouerait à la fin du XXI^e siècle avec le régime de très faible croissance démographique qui prévalait avant 1700. La majeure partie de la croissance démographique sur la seconde moitié du XXI^e siècle serait due au continent africain, la population des autres continents devant au mieux stagner (Amérique) ou diminuer (Europe, Asie). Certains pays d'Europe et d'Asie sont d'ores et déjà en décroissance démographique.

Compte tenu de la composante démographique de la croissance mondiale⁶, un ralentissement de la croissance démographique aura un impact négatif sur la croissance économique, notamment dans les pays les plus anciennement industrialisés. T. Piketty prévoit donc un taux de croissance

5. Les termes en italique sont définis dans le glossaire.

6. Entre 1700 et 2012, la croissance annuelle mondiale a été de 1,6 % expliquée pour une part égale par l'accroissement démographique (0,8 %) et par la croissance de la production par habitant (0,8 %).

économique de 1,2% par an au cours des prochaines décennies pour l'Europe de l'Ouest, l'Amérique du Nord et le Japon. Notons qu'un taux de croissance de 1% (qui peut paraître faible, *a priori*) équivaut à une croissance cumulée de 35% en 30 ans, ce qui correspond à un renouvellement soutenu des métiers et des technologies sur une génération. En raison du « rattrapage économique » des pays pauvres et émergents qui connaîtraient une croissance comparativement plus rapide, la répartition de la production mondiale s'approcherait de la population mondiale aux alentours de 2050, traduisant la poursuite du mouvement actuel de convergence mondiale entre pays.

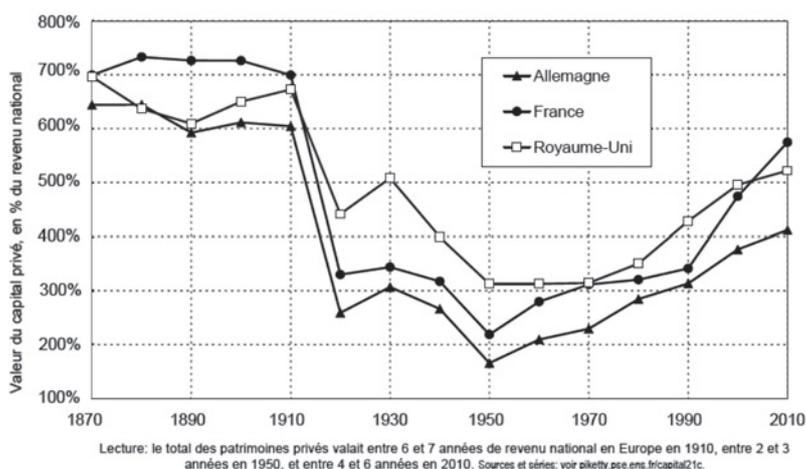
À ce stade, il est important de faire la distinction entre d'une part, ce dernier phénomène de réduction des inégalités entre pays, que T. Piketty attribue d'abord à la diffusion des connaissances et des technologies et, d'autre part, des forces de divergences qui amplifient les inégalités. Selon T. Piketty, les forces de convergence s'épuisent lorsque le retard économique entre deux pays est comblé, à l'instar de ce qui a pu être observé pendant la période des « Trente glorieuses » au cours de laquelle les pays d'Europe de l'Ouest ont connu des taux de croissance plus élevés que ceux observés aux États-Unis. Les forces de divergences sont, au contraire, indissociables de la dynamique du capitalisme et renforcées par les prévisions économiques de long terme : dans un monde caractérisé par une croissance faible, les inégalités patrimoniales tendent naturellement à augmenter.

b. La reconstitution des patrimoines et l'émergence d'une classe moyenne patrimoniale

L'histoire du capital au XX^e siècle est marquée par un double mouvement : les patrimoines⁷, qui ont été fortement réduits par les deux guerres mondiales, ont entamé une lente reconstitution pour retrouver à présent leur haut niveau de la fin du XIX^e siècle ; le patrimoine s'est également diffusé entraînant l'émergence d'une classe moyenne patrimoniale.

L'importance du patrimoine dans une société est mesurée par le rapport entre le stock de capital et le flux de revenu national. Les sociétés européennes de la fin du XIX^e et de la « Belle Époque » étaient caractérisées par une très grande prospérité patrimoniale, le rapport patrimoine / revenu se situant autour de 7⁸. Les deux guerres mondiales ont divisé par 2 ou 3, selon les pays, la valeur des patrimoines privés qui atteint un point bas en 1950. La reconstitution des patrimoines à compter des années 1960 leur permet de quasiment recouvrer

Graphique 1 : Capital /revenu en Europe 1870-2010



en 2010 leur niveau de 1910 (cf. le graphique 1 : Capital/revenu en Europe 1870-2010).

Cette reconstitution des patrimoines est observable dans tous les pays développés (Europe de l'Ouest, Amérique du Nord, Japon, Australie) : en 1970, le capital privé représente entre 2 et 3,5 années de revenu national, contre 4 à 6 années de revenu national en 2010. Les comportements d'épargne⁹ et le plus fort ralentissement démographique des pays d'Europe de l'Ouest et du Japon expliquent que ces derniers ont un niveau de patrimoine structurellement plus élevé que les États-Unis.

Cette hausse tendancielle du rapport capital/revenu s'est accompagnée de la transformation des patrimoines. Essentiellement terrien au XIX^e siècle, le capital est devenu immobilier, industriel et financier. De plus, le patrimoine s'est diffusé au cours du XX^e siècle. Il est très fortement concentré tout au long des XVIII^e, XIX^e siècles et au début du XX^e siècle : le décile supérieur détient alors entre 80 et 90% du patrimoine total, et le centile supérieur environ 50-60%. En 2010, les 10% des patrimoines les plus élevés détiennent entre 50% (pays scandinaves) et 72% (États-Unis) du patrimoine national. L'érosion des patrimoines supérieurs intervenue au cours du XX^e siècle est particulièrement perceptible pour les 1% les plus riches qui ne détiennent plus que 20 à 30% du patrimoine national. Cette déconcentration des patrimoines a permis la constitution d'une classe moyenne, « innovation majeure du XX^e siècle » (p.410) : 40% de la population possède désormais entre un tiers (Europe) et un quart du patrimoine (États-Unis). De nos jours, la moitié inférieure de la population se partage 5%, au plus, du patrimoine, soit la même proportion qu'en 1910.

7. T. Piketty distingue naturellement le capital privé et le capital public. Néanmoins, dans nos sociétés fondées sur la propriété privée, l'analyse du capital est dominée par l'importance des patrimoines privés.

8. En utilisant les ordres de grandeur actuels, un rapport patrimoine / revenu égal à 7 signifie que pour un revenu national de 30 000 € par an et par habitant, le patrimoine moyen (net des dettes) s'élève à 210 000 €.

9. Sur la relation entre le niveau de capital et le comportement d'épargne, cf. la définition du rapport capital/revenu dans le glossaire.

10. Cette « réalité historique » est néanmoins démentie entre 1913 et 2012. Sur la période, le rendement net d'impôts et net de pertes du capital est inférieur au taux de croissance en raison des destructions liées aux guerres et de la croissance exceptionnelle constatée entre 1950 et 2012 (Trente glorieuses et décollage économique des pays émergents).

Au final, si le capital a quasiment retrouvé son niveau de la fin du XIX^e siècle, il s'est aussi profondément transformé, tant dans sa composition, avec la disparition de la propriété foncière, que dans sa répartition, aujourd'hui moins inégalitaire. Pourtant, cette convergence patrimoniale, qui a permis l'émergence d'une classe moyenne au cours de la seconde moitié du XX^e siècle, pourrait n'être qu'une parenthèse en passe de se refermer.

c. La concentration des patrimoines et la dynamique inégalitaire : le retour de la « Belle Époque » ?

Plusieurs facteurs concourent à expliquer que le patrimoine, une fois constitué, tend à se concentrer entraînant la société dans une spirale inégalitaire.

L'explication primordiale à la concentration du patrimoine réside dans un taux de rendement du capital (r) supérieur au taux de croissance (g). Selon T. Piketty, cette inégalité fondamentale $r > g$ doit être analysée comme « une réalité historique¹⁰ », aucune logique économique n'expliquant pleinement ce constat : sur longue durée, le rendement moyen du capital est d'environ 4-5 % par an. Cette inégalité donne sa pleine mesure dans des sociétés caractérisées par une faible croissance économique et démographique. Quand la croissance de long terme s'inscrit entre 1 et 1,5 %, alors r est durablement supérieur à g , ce qui conduit à une concentration patrimoniale.

Le différentiel de rendement entre patrimoines amplifie l'inégalité patrimoniale. En effet, les hauts patrimoines bénéficient d'un rendement supérieur aux patrimoines petits et moyens, en raison notamment d'économies d'échelle liées

aux frais de gestion des portefeuilles. À titre d'illustration, l'analyse du rendement des dotations en capital des universités américaines entre 1980 et 2010 met en évidence que le taux de rendement réel, net des frais de gestion, augmente avec la taille de la dotation : les 60 universités les plus riches obtiennent ainsi un rendement de 8,8 % par an, contre 6,2 % pour les 498 universités les moins dotées.

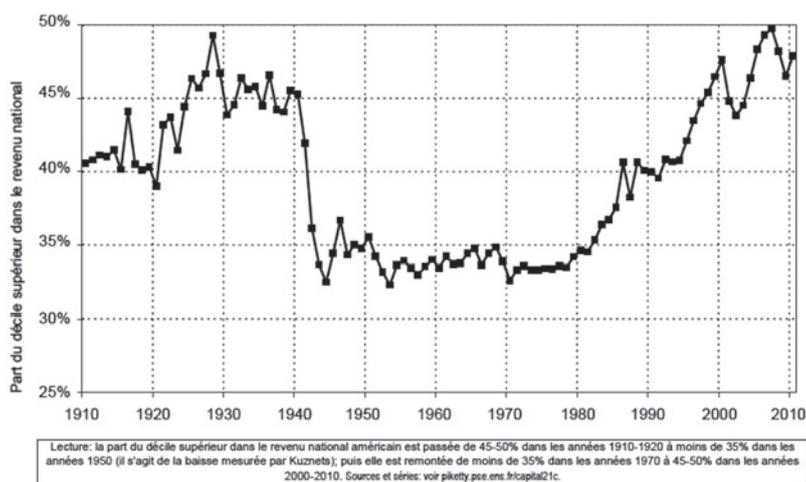
Enfin, le comportement d'épargne et les effets de taille renforcent la polarisation des patrimoines. La quasi-totalité des revenus dégagés par un gros patrimoine peut être épargnée et donc réinvestie, la consommation annuelle de l'heureux détenteur n'absorbant qu'une fraction infime de son capital.

L'élargissement des inégalités n'est pas qu'un phénomène lié à la reconstitution/concentration des patrimoines, observable depuis les années 1970 dans tous les pays développés. Il se double, notamment aux États-Unis, d'une spectaculaire explosion des très hauts revenus depuis les années 1980 (cf. graphique 2 : L'inégalité des revenus aux États-Unis, 1910-2010).

Aux États-Unis, la part du décile supérieur dans le revenu national est passée de 35 % dans les années 1960 à près de 50 % dans les années 2000, soit son niveau des années 1910-1920. Cette progression est notamment liée à la part du centile supérieur (revenus supérieurs à 352 000 dollars en 2010) qui atteint presque 20 % du revenu national américain, contre environ 8 % dans les années 1970. Ce décrochage des très hautes rémunérations, constaté aux États-Unis et, dans une moindre mesure, dans le monde anglo-saxon, n'est pas pleinement justifié par la notion de productivité marginale individuelle ; il s'apparente davantage à une situation de rente de la part d'une catégorie de « super cadres » qui se trouve en position de fixer elle-même sa propre rémunération.

En résumé, en ce début de XXI^e siècle, le capital a pratiquement retrouvé l'importance qui était la sienne dans les années 1910. Bien que très concentrée, la répartition des richesses est aujourd'hui moins inégalitaire qu'à la Belle Époque : 10 % de la population possède entre 60 % et 70 % des richesses, au lieu des neuf dixièmes. Sur longue période, cette concentration des richesses s'explique par un taux de rendement du capital qui est historiquement supérieur au taux de croissance. Dans un contexte de ralentissement durable de la croissance démographique et économique, les inégalités patrimoniales tendent à s'élargir et le capital à se concentrer continuellement.

Graphique 2 : L'inégalité des revenus aux États-Unis, 1910-2010



2. Quelles réformes fiscales et budgétaires ?

L'évolution sur le long terme de la répartition des patrimoines et des revenus indique que les inégalités ont tendance à augmenter spontanément en raison, principalement, d'un taux de rendement du capital durablement supérieur au taux de croissance. Si l'inégalité n'est pas nécessairement mauvaise en soi, la logique inégalitaire est de nature à remettre en cause les valeurs de méritocratie et de justice sociale des sociétés démocratiques. T. Piketty envisage donc deux réformes principales pour réguler le capital : refonder l'impôt sur le revenu en accentuant sa progressivité et inventer un impôt mondial sur le capital, conçu comme un nouvel outil adapté aux enjeux actuels. À ce titre, l'auteur rappelle que « *l'impôt n'est pas une question technique. Il s'agit d'une question éminemment politique et philosophique* » (p.794) qui renvoie à des choix de société. Incidemment, le rôle de la puissance publique est posé : l'État reste un acteur incontournable pour réduire les inégalités économiques mais sa capacité d'action semble aujourd'hui obérée, notamment par le fort niveau d'endettement auquel il doit faire face.

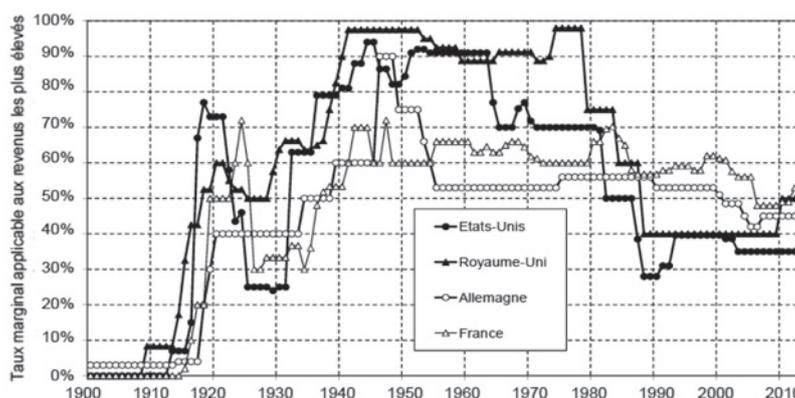
a. La réforme de l'impôt progressif sur le revenu

Qualifié d' « *innovation majeure au XX^e siècle en matière fiscale* » (p.793), l'impôt progressif sur le revenu, aujourd'hui remis en cause, doit être repensé pour corriger les inégalités de revenus.

L'impôt progressif est indissociablement lié à l'histoire du XX^e siècle. Inventé à la fin du XIX^e siècle, il est adopté dans tous les pays développés aux alentours des années 1900-1910. Pourtant, ce n'est qu'après la Première guerre mondiale que l'impôt sur le revenu devient réellement progressif (cf. graphique 3 : le taux supérieur de l'impôt sur le revenu, 1900-2013).

Avant 1914, le taux marginal de l'impôt sur le revenu ne dépasse pas 10% et il est généralement inférieur à 5%. Les taux adoptés s'inscrivent alors dans la continuité des impôts directs sur les revenus appliqués aux XVIII^e et XIX^e siècles. Après 1914, le taux marginal est brutalement relevé dans de nombreux pays et atteint, par exemple, 40% en Prusse et près de 70% au Royaume-Uni. Le caractère circonstanciel de cette hausse est bien mis en exergue par le cas français. Réunis au sein d' « *une chambre bleu horizon* », les groupes politiques, naguère opposés à la création d'un impôt sur le revenu avec un taux supérieur de 2%, votent en 1920 la loi qui porte le taux marginal à 50%. L'évolution est encore

Graphique 3 : le taux supérieur de l'impôt sur le revenu, 1900-2013



Lecture : le taux marginal supérieur de l'impôt sur le revenu (applicable aux revenus les plus élevés) aux États-Unis est passé de 70% en 1980 à 28% en 1988. Sources et séries : voir piketty pse.ens.fr/capital21c.

plus erratique aux États-Unis. Traumatisé par la crise de 1929, le pays invente « *l'impôt confiscatoire sur les revenus* » (p.815) dans un contexte marqué par le ressentiment à l'encontre d'une élite économique jugée défaillante : entre 1920 et 1937, le taux marginal de l'impôt sur le revenu passe de 25% à 79% (celui sur les successions est porté à 70%¹¹). De la fin des années 1930 jusqu'aux années 1980, les taux marginaux de l'impôt sur le revenu et les successions se stabilisent entre 70% et 80% aux États-Unis, niveau sensiblement supérieur aux moyennes européennes (exception faite du Royaume-Uni dont le taux marginal applicable aux revenus atteint 98% dans les années 1940 et 1970). Il faudra attendre le tournant libéral impulsé par M. Thatcher et R. Reagan pour que les taux marginaux descendent en dessous des moyennes européennes.

Pour T. Piketty, la remise en cause de la progressivité de l'impôt aux États-Unis et en Angleterre a stimulé l'augmentation des hauts revenus et partant, les fortes inégalités salariales constatées dans ces deux pays depuis les années 1980. Il propose donc de restaurer une nette progressivité sur les très hauts revenus en appliquant un taux marginal de l'impôt compris entre 50 et 60% pour les revenus supérieurs à 200 000 dollars et 80% pour les revenus supérieurs à 1 million de dollars¹². La relation entre fiscalité et réduction des inégalités est particulièrement évidente s'agissant de la répartition des patrimoines. Elle permet ainsi d'expliquer que les inégalités de patrimoine ne renouent pas, en ce début de XXI^e siècle, avec l'extrême concentration de 1910. La fiscalité sur les revenus du capital et sur les successions est, en effet, considérablement plus forte aujourd'hui qu'au XIX^e siècle (30% en moyenne contre 5%) contribuant ainsi à ralentir la montée des inégalités patrimoniales. La progressivité de l'impôt apparaît

11. En France, en 1945, c'est également le caractère illégitime, ou perçu comme tel, de certains enrichissements qui explique les nationalisations sanctions et les prélèvements jusqu'à 100% effectués par l'impôt de solidarité nationale.

12. Ce qui revient à doubler le taux actuel appliqué au niveau de l'État fédéral. Pour une revue détaillée des thèses de T. Piketty en matière de fiscalité, voir notamment : « *Pour une révolution fiscale : un impôt sur le revenu pour le XXI^e siècle* » (co-écrit avec C. Landais et E. Saez) - édition du Seuil - janvier 2011 - 133 pages.

13. L'objectif de la loi FATCA est la mise en place d'une déclaration annuelle à l'administration fiscale américaine portant sur les comptes, placements et revenus détenus hors des États-Unis par un contribuable américain. Malgré les avancées permises par la loi FATCA, T. Piketty la juge « *notoirement insuffisante* » (p.849).

14. Pour rappel, le revenu national n'est pas équivalent au PIB (cf. glossaire) : il est égal à environ 90 % du PIB en France en 2012.

donc comme un outil important pour lutter contre les inégalités de revenus et de patrimoines en pesant davantage sur les plus importants d'entre eux.

Pour utile qu'elle soit, la réforme de l'impôt sur le revenu ne répond pas complètement aux enjeux actuels. Les inégalités, observables au niveau international, portent d'abord sur les patrimoines. La priorité est d'inverser cette tendance par la création d'un nouvel impôt mondial sur le capital.

b. L'impôt mondial sur le capital, « une utopie utile »

Sans sous-estimer la difficulté de sa mise en œuvre, la création d'un impôt mondial sur le capital est, selon T. Piketty, l'option la plus pertinente pour réguler le capitalisme patrimonial. L'impôt mondial sur le capital poursuit un double objectif : il doit prévenir la dynamique inégalitaire et permettre une régulation des crises bancaires et financières.

T. Piketty imagine un impôt sur le capital annuel, progressif et adossé aux actifs nets, qu'ils soient immobiliers, financiers ou professionnels, détenus par chaque individu. Le barème proposé est le suivant : 0 % au-dessous de 1 million d'euros de patrimoine, 1 % entre 1 et 5 millions et 2 % au-delà de 5 millions d'euros, voire davantage pour les très hautes fortunes. Le rendement de l'impôt, relativement minime, est estimé à 4 points maximum de revenu national et probablement moins si, dans un premier temps, l'idée est d'appliquer un taux faible, suivant en cela une logique de droit d'enregistrement. Cette méthode des « *petits pas* » permettrait d'établir progressivement un « *cadastre financier* » mondial (p.843). Au niveau européen, un tel impôt concernerait 2,5 % de la population et rapporterait environ 300 milliards d'euros, soit 2 % du PIB européen.

Le second enjeu de l'impôt sur le capital mondial est de contribuer au règlement des crises financières, en augmentant la transparence internationale sur la propriété des patrimoines. À cet égard, la crise bancaire chypriote de mars 2013 a valeur de contre-exemple. Pour y faire face, la Commission européenne, la BCE et le FMI ont proposé une taxe sur tous les dépôts bancaires, visant en particulier les avoirs étrangers, responsables désignés de l'hypertrophie du secteur bancaire chypriote, en leur appliquant un taux de 6,75 % jusqu'à 100 000 € et 9,90 % au delà. En l'absence de toute transparence sur les avoirs réellement possédés et sur l'identité de leurs détenteurs, les membres de la Troïka ont été incapables de déterminer une assiette juste et un barème socialement acceptable : en toute logique, la proposition a suscité une violente opposition de la population et a été rejetée par le parlement chypriote.

L'impôt mondial sur le capital doit donc être conçu comme un levier permettant une plus grande transparence financière. Il implique une transmission automatique et renforcée d'informations bancaires au niveau international, à l'image de ce que prévoit la loi américaine FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act) entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2014¹³. Si l'objectif poursuivi par l'administration fiscale américaine n'est évidemment pas d'asseoir un impôt mondial sur le capital, il reste que le cadre international permettant la transmission automatique d'informations bancaires existe d'ores et déjà.

Au travers de l'intervention fiscale, la puissance publique est donc appelée à jouer un rôle essentiel pour réguler la spirale inégalitaire des revenus et des patrimoines. Néanmoins, la capacité d'action de nombreux États semble aujourd'hui en partie obérée par leur fort niveau d'endettement.

c. La question de la dette publique

En France, comme dans l'ensemble des pays fondés sur la propriété privée, les patrimoines privés constituent l'essentiel du patrimoine national : ils représentent près de 6 années de revenu dans la plupart des pays européens. S'agissant du capital public, la situation d'ensemble fait apparaître un solde quasi nul ou légèrement négatif. La dette publique, équivalente à l'actif détenu par la puissance publique, représente environ une année de revenu national¹⁴. De nombreux pays développés sont donc confrontés à un niveau d'endettement élevé, inconnu depuis 1945. Pour réduire la dette européenne, T. Piketty examine les avantages comparés de quatre solutions : l'inflation, l'impôt sur le capital, la restructuration et l'austérité.

Au XX^e siècle, les pays européens ont massivement eu recours à l'inflation pour rembourser leur dette, à l'instar de l'Allemagne qui a connu une inflation moyenne de 17 % par an entre 1913 et 1950. Si l'inflation permet de réduire la valeur de la dette réelle, elle présente des désavantages certains. Le risque d'emballement n'est jamais exclu et ses effets induits en termes de redistribution de richesse sont imprécis : l'inflation ruine les épargnants qui disposent d'avoirs bancaires et préserve les détenteurs d'actifs immobiliers et professionnels ainsi que les gros patrimoines financiers.

En comparaison, un impôt sur le capital privé permet d'adapter l'effort demandé aux contribuables. Adossé à un barème progressif de 0 %, 1 % et 2 %, selon le niveau de patrimoine, il permettrait de diminuer la dette publique de 20 points en 10 ans (qui passerait de 90 % en moyenne à 70 %). Cette proposition recoupe partiellement l'idée émise en 2011 par le Conseil des économistes attaché auprès du gouvernement allemand qui recom-

mandait la création d'un « fonds de rédemption » visant à mutualiser et à rembourser les dettes publiques de la zone euro dépassant les 60% de PIB.

La restructuration de la dette, souvent couplée à une répudiation partielle, a été récemment utilisée en Grèce. Cette solution, privilégiée dans des cas extrêmes, a l'inconvénient de ne pas pouvoir être utilisée à grande échelle, au risque de provoquer une panique bancaire.

Enfin, l'austérité dans laquelle semblent s'engager les pays de la zone euro s'apparente à la pire des réponses au problème de la dette publique. Historiquement, c'est la voie empruntée par le Royaume-Uni pour solder le lourd endettement (près de 200% du revenu national) hérité des guerres napoléoniennes. Elle suppose de dégager pendant plusieurs décennies un excédent budgétaire primaire conséquent, de l'ordre de 2 à 3 points de PIB, pour financer les intérêts de la dette et rembourser le capital. À titre d'illustration, pour une inflation nulle, un déficit budgétaire de 1% et une croissance de 2%, il faut 20 ans pour réduire la dette publique de 20 points.

En résumé, pour réguler les inégalités de revenus et de patrimoines, T. Piketty propose d'accentuer la progressivité de l'impôt sur le revenu en relevant le taux marginal d'imposition à 80% et de créer un nouvel impôt mondial sur le capital associé à un barème d'imposition de 1% pour les patrimoines compris entre 1 et 5 millions et 2% au-delà de 5 millions d'euros, voire davantage pour les très hautes fortunes. Cette nouvelle imposition qui

implique un renforcement de la coopération internationale permettrait aux États de la zone euro de rembourser partiellement leur dette publique.

Conclusion

La répartition des richesses interroge l'économie politique depuis sa création, comme en témoignent les œuvres de T. Malthus, D. Ricardo et K. Marx. L'ouvrage de T. Piketty, qui se base sur une collecte de données considérables et parcourt trois siècles d'histoire économique, ne partage pas le pessimisme de ces auteurs. Certes, de puissantes forces de divergence augmentent la dynamique inégalitaire mais des mesures correctrices, notamment fiscales, qui existent ou restent à créer, sont susceptibles de réguler le capital. L'expérience historique indique également que les représentations ne sont pas figées : au XX^e siècle, ce n'est pas la France mais les États-Unis qui inventent l'impôt confiscatoire sur les revenus et les patrimoines ; la taxe sur les transactions financières, considérée comme une utopie il y a encore quelques années, est désormais à l'étude ; la mobilité sociale est aujourd'hui plus forte sur le Vieux Continent qu'Outre-Atlantique. « *Les distinctions sociales ne peuvent être fondées que sur l'utilité commune* » : en évoquant, en exergue de son ouvrage, l'article premier de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, T. Piketty nous rappelle qu'au-delà des aléas de l'histoire, ce sont, en définitive, les principes moraux qui doivent guider l'action collective. ■

Glossaire

Toutes les définitions ci-dessous sont issues de l'ouvrage.

Revenu national : PIB – dépréciation du capital + revenus reçus de l'étranger – revenus versés à l'étranger.

Capital : ensemble des actifs (non humains) qui peuvent être possédés et échangés sur un marché. T. Piketty emploie patrimoine et capital comme des synonymes.

Patrimoine national ou capital national : valeur totale, estimée au prix du marché, de tout ce que possèdent les résidents et le gouvernement d'un pays donné, à un moment donné, et qui peut potentiellement être échangé sur un marché.

Rapport capital / revenu (noté β) : il mesure l'importance du capital dans une société donnée et consiste à diviser le stock de capital par le flux annuel de revenu. Si la valeur totale du capital d'un pays représente l'équivalent de six années de

revenu national, alors $\beta=6$. **Le rapport du capital au revenu est relié au taux d'épargne du pays considéré (noté s) et au taux de croissance de son revenu national (noté g) : $\beta = s/g$.** Autrement dit, toutes choses égales par ailleurs, une baisse du taux de croissance ou une élévation du taux d'épargne augmente le rapport du capital au revenu.

Rendement du capital (noté r) : il mesure ce que rapporte un capital au cours d'une année, quelle que soit la forme juridique que prennent ces revenus (profits, loyers, dividendes, intérêts, royalties, plus values, etc.), exprimé en pourcentage de la valeur du capital investi. Par construction, la **part du revenu du capital dans le revenu national, qui sera notée α , est donnée à travers la formule : $\alpha = r \times \beta$.**



Natalia PLATONOVA

Maître de conférences, National Research University Higher School of Economics à Moscou
 Chercheuse associée à l'Institut de Recherches Historiques du Septentrion (IRHIS)
 Université de Lille III

L'invention de l'impôt sur le revenu en Russie

Cet article se propose de retracer l'invention de l'impôt sur le revenu en Russie impériale. En procédant au démantèlement de l'archaïque système de capitation, le tsar Alexandre II ouvrit la voie à la modernisation de la fiscalité impériale, qui s'étala jusqu'au début du XX^e siècle. Durant cette période, plusieurs projets en vue d'introduire un impôt sur le revenu en Russie virent le jour, en suscitant de vifs débats au sein des milieux libéraux ; mais tous furent abandonnés pour une convergence de différentes raisons que nous allons préciser. Ainsi, il fallut attendre la Révolution de 1905 et la Première guerre mondiale pour voir se concrétiser cette réforme, qui fut promulguée par la loi du 6 avril 1916. Alors que le gouvernement s'apprêtait à implanter cet impôt novateur, les événements de 1917 vinrent bouleverser l'État et la société russes.

L'idée de l'impôt sur le revenu prit de l'ampleur avec le mouvement de réformes fiscales qui gagna sans précédent les pays européens depuis le milieu du XIX^e siècle, induisant de nouvelles réflexions sur la justice sociale et le pouvoir de taxation des États-nations¹. Au Royaume-Uni, l'*income-tax* était, depuis sa seconde introduction par Robert Peel en 1842, un impôt taxant tous les sujets et leurs revenus classés en cinq différentes catégories ou cédules. D'autres pays songèrent ensuite à établir un impôt sur le revenu afin d'améliorer le rendement de leurs systèmes fiscaux. Ainsi, cet impôt fut créé selon diverses modalités en Autriche en

1849, en Suède en 1861, en Italie en 1864 et aux Pays-Bas en 1893. Si le grand-duché de Bade et le royaume de Saxe furent les premiers, parmi les pays allemands, à l'expérimenter en 1848 et en 1874, en Prusse l'*Einkommensteuer* apparut comme un élément central d'un nouveau système de taxes mis en place par Johannes von Miquel en 1891. Il se caractérisait par la progressivité des taux et la déclaration des revenus du contribuable. En France, à partir de 1870, plusieurs propositions ou projets de loi en vue d'instaurer un impôt sur le revenu furent élaborés, mais en vain². Ce fut le projet porté par le ministre des Finances Joseph Caillaux que la Chambre des

1. Sur l'histoire de l'*income-tax* et plus largement sur l'histoire de l'impôt sur le revenu en Europe, voir E. R. A. Seligman, *L'impôt sur le revenu*, Paris, M. Giard et E. Brière, 1913; T. Battaglini, *L'impôt général sur le revenu*, Paris, PUF, 1923; A. Plessis, «L'impôt des Français au XIX^e siècle, replacé dans une perspective européenne», M. Lévy-Leboyer, M. Lescure, A. Plessis (dir.), *L'impôt en France aux XIX^e et XX^e siècles*, Paris, CHEFF, 2006, p. 13-49.

2. Les projets Poincaré en juin 1894, Doumer et Cochery en 1896, Peytral en 1898, Caillaux en 1900, Rouvier en 1903.

députés approuva en 1909³. Mais le Sénat, craignant la mise en place d'« une inquisition fiscale », demeura hostile à cette innovation jusqu'à la Première guerre mondiale. Finalement, la loi du 15 juillet 1914 établit un impôt général sur le revenu et la loi du 31 juillet 1917 remplaça le système de « quatre vieilles »⁴ par la création de six impôts cédulaires sur les revenus⁵.

Pour des raisons qui lui étaient propres, la Russie tsariste tardait à se rallier à cette tendance générale. Pourtant, ici, plus que nulle part ailleurs, le système fiscal avait besoin de se mettre en harmonie avec son temps. C'est avec les réformes du tsar Alexandre II (1855-1881) s'attelant à démanteler l'archaïque impôt de capitation (*podušnaia podat'*) que s'ouvrit le débat sur la réforme fiscale. Dès lors, et jusqu'au début du XX^e siècle, plusieurs tentatives de moderniser la fiscalité impériale furent entreprises⁶. La faisabilité de l'impôt sur le revenu fut étudiée à plusieurs reprises, mais ces projets ne furent pas retenus. Pourquoi le pouvoir russe se refusait-il à recourir à l'impôt personnel et progressif sur le revenu alors que partout ailleurs il était considéré comme l'outil le plus moderne et capable de répondre

efficacement aux besoins financiers de l'État ? Si cette réforme fut longtemps repoussée, était-ce par un choix délibérément politique ou parce que la Russie n'était pas techniquement prête à accueillir un tel impôt ? Dans cet article, nous tenterons de répondre à ces questions, en cherchant à préciser, d'une part, le contenu des différents projets portant création de l'impôt sur le revenu et, d'autre part, les débats qui les ont entourés au sein des milieux gouvernementaux russes entre la deuxième moitié du XIX^e siècle et 1917. Qui sont les auteurs de ces projets ? Comment analysaient-ils les problèmes financiers et fiscaux de l'Empire ? Quelle est la spécificité de l'invention de l'impôt sur le revenu en Russie ?

La réforme créant l'impôt sur le revenu en Russie mérite d'être analysée à la jonction de l'histoire politique et de l'histoire financière. Les structures et les pratiques fiscales de la monarchie russe, leur genèse, ainsi que leurs failles, peuvent être ainsi mieux appréhendées. Mais au-delà de ces aspects, elle est largement révélatrice des changements majeurs qui ont affecté de manière irréversible l'État et la société russe au début du XX^e siècle.

■ Les prémices

À la veille de la guerre contre la France napoléonienne, le comte Mikhaïl Speranski soumit à Alexandre I^{er} (1800-1825) un vaste plan de réorganisation des finances de l'État. Pour y parvenir, le manifeste du 11 février 1812 créa une Commission pour l'amortissement des dettes de l'État et ordonna, entre autres, la levée d'une contribution temporaire sur le revenu des propriétaires terriens⁷. Ces derniers étaient tenus de déclarer « sur l'honneur et la bonne foi » les revenus annuels de leurs domaines. Le taux de 1 % s'appliquait aux revenus allant de 500 à 2000 roubles, puis l'impôt montait de 2 % par chaque tranche de 2 000 roubles. Au-delà de 18 000 roubles, la progressivité fut limitée par un tarif proportionnel de 10%. L'impôt fut mal accueilli par la noblesse et fut inefficace à cause de multiples fraudes, ce qui entraîna son abrogation en décembre 1819.

Durant sa brève existence, il n'eut pas d'incidence sur le système fiscal en vigueur, dont le pivot était la capitation depuis le XVIII^e siècle. La Russie fut alors le seul pays d'Europe à maintenir cet impôt jusqu'à la fin du XIX^e siècle, qui servit à financer

l'armée et l'administration, les deux principaux postes de dépenses de la monarchie. La capitation ne reposait pas sur les biens du contribuable, mais sur sa personne même, sans tenir compte de sa faculté contributive réelle. Elle frappait seulement les roturiers de sexe masculin dans les campagnes comme dans les villes; les nobles et le clergé en étaient exemptés. Le taux de l'impôt était déterminé d'après le nombre d'« âmes » inscrits sur les registres de recensement (*revizskie skazki*). Entre 1719 et 1857, il y eut dix recensements généraux. Pour contraindre les paysans à payer l'impôt, on appliquait une caution solidaire (*krugovaja poruka*) entre les membres de la communauté. Le problème des « âmes mortes », ainsi que d'autres prélèvements exigés en partie en argent et en partie en nature pour les travaux publics et l'administration locale, faisaient que la capitation leur était onéreuse⁸.

À son avènement au trône en 1855, Alexandre II décida de conduire des réformes pour moderniser le pays. Parmi ces réformes, l'affranchissement des serfs fut proclamé par le manifeste du 19 février 1861. Les

3. Pour plus de détails, voir J.-C. Allain, « Joseph Caillaux promoteur de l'impôt général sur le revenu », *Études et documents*, Paris, CHEFF, 1999, vol. 9, p. 165-181.

4. C'est-à-dire la patente, la contribution foncière, la contribution personnelle et mobilière et la contribution des portes et des fenêtres, qui fondaient la fiscalité française depuis la période révolutionnaire.

5. Sur la fiscalité, l'économie et la politique de la France de la Révolution au XX^e siècle, voir également J. Bouvier, J. Wolff (dir.), *Deux siècles de fiscalité française, XIX^e-XX^e siècles*, Histoire, économie, politique, Paris, Mouton Éditeur, La Haye, 1973, p. 226-262 ; N. Delalande, A. Spire, *Histoire sociale de l'impôt*, Paris, La Découverte, 2010.

6. Voir G. Boldyrev, *Podohodnyj nalog na Zapade i v Rossii* [L'impôt sur le revenu en Occident et en Russie], Leningrad, 1924 ; P. Gatrell, « The Russian fiscal State, 1600-1914 », B. Yun-Casalilla, P. K. O'Brien, F. Comin (eds.), *The Rise of Fiscal States: A Global History, 1500-1914*, Cambridge, Cambridge University Press, 2012, p. 191-212 ; R. H. Gorlin, « Problems of tax reform in Imperial Russia », *The Journal of Modern History*, (49/2) 1977, p. 246-265 ; Y. Kotsonis, « Face-to-face : The state, the individual, and the citizen in Russian taxation, 1863-1917 », *Slavic Review*, (63/2) 2004, p. 221-246 ; V. N. Zakharov, J. A. Petrov, M. K. Shatsillo, *Istoriia nalogov v Rossii IX – načalo XX veka* [L'histoire des impôts en Russie, IX^e- début du XX^e siècle], Moscou, Rosspen, 2006.

7. *Polnoe sobranie zakonov Rossijskoj imperii* (plus loin- PSZ) [Collection complète des lois de l'Empire russe], 1^{re} éd., St.-Petersbourg, 1830, t. 23, n° 24992, §27-29, annexe, p. 191-193.

8. Voir E. V. Anisimov, *Podatnaja reforma Petra I: Vvedenie podušnoj podat' v Rossii 1719-1728* [La réforme fiscale de Pierre I^{er} : l'introduction de la capitation, 1719-1728], Leningrad, Nauka, 1982 ; N. V. Platonova, « L'impôt de capitation en Russie impériale », *Gestion & Finances publiques*, (2) 2010, p. 164-166.

organes de self-gouvernement local (les zemstvos) furent créés en 1864. Il était aussi nécessaire de réformer les finances de l'État, dont la situation était désastreuse après la guerre de Crimée (1853-1856). Dès 1859, fut instituée une commission spéciale afin de réformer le système d'imposition. L'oukase définissant ses attributions indiquait que le tsar souhaitait mettre en place une fiscalité plus équitable et efficace et soulager la situation des paysans. La commission se mit donc à l'étude de propositions en vue de substituer la capitation par un ou plusieurs impôts réels.

En 1862, le comte Piotr Valuev, directeur d'un département au Ministère des Domaines impériaux, qui participa à l'élaboration de la politique réformatrice du tsar, y fit parvenir un projet visant à supprimer la capitation en faveur d'un impôt sur le revenu. Il devait s'imposer à tous les sujets, à l'exception des paysans, du clergé et des individus possédant le revenu annuel inférieur à mille roubles. L'impôt aurait été progressif, allant de 2 % pour les revenus de 1 000 à 3 000 roubles jusqu'à 5 % pour les revenus dépassant 15 000 roubles par an. La commission fiscale émit un rapport défavorable sur le projet, en concluant que l'établissement de l'impôt sur le revenu était prématuré pour la Russie de l'époque. Dans les faits, elle cherchait à éviter un mécontentement des propriétaires fonciers, le pilier du régime, s'ils devaient renoncer à leurs privilèges fiscaux et qu'on considérerait comme une « partie lésée » après la réforme de l'abolition du servage.

En 1863, les travaux de la commission aboutirent à la décision d'affranchir les bourgeois de la capitation en contrepartie d'une taxe sur la propriété immobilière urbaine⁹. La capitation fut maintenue pour la paysannerie. Toutefois, ses tarifs furent gradués suivant les localités et en 1869 les communautés paysannes de moins de 40 « âmes » furent exemptées de la responsabilité collective dans le paiement de l'impôt. Puis, à partir de 1875, une partie des prélèvements pour les besoins locaux fut substituée par un impôt foncier, lequel frappait les terres aussi bien des paysans que des seigneurs. Le ministère des Finances fixait la part de chaque province (*gubernia*) dans le total de l'impôt conformément à la superficie et la qualité des terres, tandis que les zemstvos se chargeaient de sa répartition entre les districts et les contribuables.

Durant ces années de « grandes réformes », les zemstvos et les intellectuels libéraux, ainsi que les démocrates révolutionnaires furent particulièrement sensibilisés à la question fiscale. Ils prônaient le principe d'égalité fiscale et l'instauration de l'impôt sur le revenu. Cependant, le pouvoir impérial n'envisageait pas une réforme fiscale d'envergure pour des considérations aussi bien économiques que politiques. Il craignait qu'en perdant leur immunité fiscale, les propriétaires nobles ne cherchassent à obtenir une compensation politique¹⁰.

“ Cependant, le pouvoir impérial n'envisageait pas une réforme fiscale d'envergure pour des considérations aussi bien économiques que politiques. ”

En effet, la critique des zemstvos de la politique fiscale de l'État s'articula avec leurs attentes politiques. Ces assemblées, élues au suffrage censitaire et chargées d'administrer les affaires locales, comme l'assistance publique, l'instruction primaire ou l'entretien de la voirie, servirent aussitôt de pôle de ralliement à la noblesse libérale, qui aspirait à la modernisation politique de la Russie tsariste. Leurs membres réclamaient l'élargissement des compétences et la création d'un

office central des zemstvos, ébauche dans leur esprit d'une représentation nationale. Ils demandaient à être associés au travail gouvernemental, à consentir à l'impôt et à veiller au maniement des deniers publics par l'administration impériale. Ces revendications furent perçues par le tsar comme l'expression d'une opposition. Malgré toute l'ampleur de son œuvre réformatrice, Alexandre II ne songeait pas à renoncer au pouvoir autocratique et à mettre en place un régime représentatif.

La reconstruction de la fiscalité impériale fut poursuivie sous les ministériats des Finances de Nikolai Bunge (1881-1887) et de Sergueï Witte (1892-1903). Bunge convainquit Alexandre III, couronné en 1881 après l'assassinat de son père, en lui exposant son projet d'abolir la capitation par étape à travers l'empire. Cette réforme entra partout en application entre 1884 et 1887, sauf en Sibérie où l'impôt sur « les âmes » perdura jusqu'en 1899. La perte des recettes qui en découlait pour le Trésor devait être compensée par l'augmentation des droits de douane et des autres taxes. D'autre part, Bunge parvint à créer, en 1885, deux nouvelles taxes, au risque d'être impopulaire parmi les classes aisées de la société : celle portant sur les bénéfices provenant de l'industrie et du commerce et celle taxant de 5 % le revenu tiré des valeurs mobilières¹¹. L'un des enjeux majeurs de la

9. PSZ, 2^e éd., t. 38, n° 39119.

10. Voir V. G. Tchernukha, *Vnutrennjaja politika carisma s serediny 50-h do načala 80-h gg.* [La politique intérieure du tsarisme russe entre les années 1850 et le début des années 1880], Leningrad, Nauka, 1978.

11. Voir N. I. Anan'ich, « K istorii otmeny podušnoj podatki v Rossii » [À propos de l'abolition de la capitation en Russie], *Istoricheskie zapiski*, (94) 1974, p. 183-212, et « K istorii podatnyh reform 1880-h godov » [À propos des réformes fiscales des années 1880], *Istorija SSSR*, (1) 1979, p. 159-173; V. L. Stepanov, N. Kh. Bunge. *Sud'ba reformatora* [N. Kh. Bunge. Le destin d'un réformateur], Moscou, Rosspen, 1998.

politique économique et financière menée par Witte était de promouvoir l'industrialisation de la Russie. En 1895, l'étalon d'or fut établi à la base du système monétaire. En 1898, un règlement remania la réglementation sur la fiscalité commerciale et industrielle afin de l'adopter au nouveau contexte économique du pays¹². De plus, Witte créa un impôt sur les appartements en 1893, lequel visait à cibler les habitants qui échappaient jusqu'alors aux impôts sur les propriétés, mais qui disposaient de revenus suffisants pour se loger confortablement dans les villes : les fonctionnaires, les avocats, les médecins, etc. L'impôt était assis sur les prix de location des appartements relevés sur les déclarations des propriétaires des immeubles. À ces fins, les villes russes étaient divisées en cinq classes, étalonnées selon la valeur des appartements.

Ces réformes rompèrent l'immobilisme du système fiscal russe, en l'amenant à évoluer vers une fiscalité plus moderne basée sur des impôts frappant la richesse selon les signes extérieurs. Mais il faut toutefois noter un important déséquilibre entre les deux masses fiscales dans le budget impérial. Le rendement des contributions directes stagnait (il ne représentait plus que 8% des revenus ordinaires de l'État au début du XX^e siècle), alors que le produit des taxes indirectes et des monopoles d'État ne cessait de s'accroître. Sur ce point, les finances de la Russie se distinguent nettement de la plupart des pays occidentaux, dont les gouvernements se préoccupaient de développer la fiscalité directe, notamment en adoptant l'impôt sur le revenu. La monarchie russe tirait alors l'essentiel de ses revenus des taxes indirectes, de l'exploitation d'un vaste réseau ferroviaire et du monopole sur la vente de la vodka rétablie par Witte en 1894. Ce monopole fournit à lui seul près d'un quart du revenu global de l'État : 52 millions de roubles en 1897, 899 millions en 1913¹³. En relevant son importance particulière dans les finances de l'État, certains contemporains reprochaient au pouvoir d'alcooliser le peuple, en qualifiant son budget de « budget de l'ivresse ».

L'idée d'introduire l'impôt sur le revenu n'était pas enterrée pour autant. À la veille de la guerre russo-turque de 1877-1878, Mikhaïl Reutern avertit le tsar dans un mémoire que ce conflit porterait un coup d'arrêt certain aux réformes et affecterait lourdement les finances publiques. Alexandre II s'obstinait. Le ministre des Finances voulut remettre sa démission, mais à la demande du souverain il resta à son poste jusqu'à la fin de la guerre. Pour financer les opérations militaires, le gouvernement n'exclut pas, notamment, l'établissement

d'un impôt sur le revenu en tant qu'expédient extraordinaire.

En s'inspirant de l'exemple de l'*income-tax* britannique, ce projet envisageait d'imposer séparément les différentes catégories de revenus des contribuables, mais leurs montants étaient ensuite additionnés en une somme qui fut répartie en 25 classes et affectée d'une taxe de 0,5 à 3%. Les deux premières classes, représentées par les paysans, le clergé, les femmes et les militaires, furent exemptées. Les revenus de 200 à 300 roubles formaient la 3^e classe et étaient taxés à 2 roubles et 50 kopecks et, ainsi de suite, jusqu'à la 25^e classe avec les revenus à partir de 60 000 roubles¹⁴. Les propriétaires fonciers devaient déclarer la moyenne de leurs revenus nets durant les trois dernières années. Pour les industriels, les commerçants et les artisans, le tarif fut fixé selon le prix du loyer des boutiques, ateliers et usines. L'impôt payé par les fonctionnaires aurait porté sur les trois quarts du montant annuel de leurs salaires. Le Comité des ministres n'adopta pas le projet, en lui préférant de recourir aux emprunts extérieurs et à la nouvelle émission de billets de crédit, pour le montant total de près de 900 millions de roubles.

En 1891-1892, pour atténuer les répercussions de la crise agricole et augmenter les revenus de l'État, le ministère des Finances songea à nouveau à instituer l'impôt sur le revenu. Cette fois, il prenait la forme d'un impôt global et progressif sur le revenu selon le modèle prussien. Le taux de 1% s'appliquait aux revenus de 1 000 à 2 000 roubles et augmentait de 0,1% à jusqu'à 4% par tranche de mille roubles. Consultés sur le projet, les autres ministres et les chambres de trésor provinciales s'y opposèrent avec un flot d'arguments. Le ministre de la Guerre Piotr Vannovski déclara qu'il ne fallait pas s'exposer à l'influence des expériences étrangères : « *Les États occidentaux sont parvenus à créer l'impôt sur le revenu grâce à l'opinion publique et à un niveau plus élevé de l'instruction parmi la population. À cet égard, en Russie la population était peu instruite et n'avait aucune notion de devoir public* »¹⁵. D'autres contestaient que l'impôt sur le revenu pût être productif en Russie : « *Il n'y avait ici que des paysans qui formaient une majorité de pauvres contribuables, tandis que les petits capitaux abondaient dans le commerce et l'industrie [...] C'est pourquoi la productivité de l'impôt s'en trouverait peu considérable* ». L'impôt sur le revenu était même présenté comme un danger économique, qui risquait de restreindre l'esprit d'entreprise, de décourager la production et de provoquer la fuite des capitaux du pays. Une autre objection, et non

12. Voir L. Bowman, "Russia's first income taxes: the effects of modernized taxes on commerce and industry, 1885-1914", *Slavic Review*, (52/2) 1999, p. 256-282.

13. *Ežegodnik Ministerstva finansov za 1869-1916 gg.* [Almanach du Ministère des Finances, 1869-1916], St.-Petersbourg, 1969-1917 ; J. N. Chebaldin, « Gosudarstvennyj budget Rossii v načale XX veka » [Le budget de l'État en Russie au début du XX^e siècle], *Istoričeskie zapiski*, (65) 1959, p. 163-164.

14. *Istoričeskaja spravka po voprosu o vvedenii podohodnogo naloga v Rossii* [Note historique sur l'introduction de l'impôt sur le revenu en Russie], St.-Petersbourg, Tip. Sojkina, 1892, p. 11-16.

15. *Ibid.*, p. 30.

la moindre : l'impôt sur le revenu serait difficile à réaliser techniquement. Le procédé de la déclaration fiscale fut à cet égard l'objet de toutes les méfiances. On ne croyait pas les contribuables russes capables de préparer eux-mêmes leurs déclarations et d'indiquer exactement leurs revenus. Par ailleurs, il serait difficile de connaître la réalité et la structure des revenus de la population sans des outils de contrôle et de statistique économique élaborés. « *Les industriels et les commerçants n'hésiteraient pas à frauder sur la déclaration*

des revenus et voudront compenser l'accroissement de leur charge fiscale sur les consommateurs par la hausse des prix ». Cela étant, l'administration ne pourrait asseoir l'impôt qu'avec un cortège d'enquêtes, lesquelles risquaient d'entraîner des contentieux et seraient forcément « *une intrusion vexatoire et inquisitoriale* » dans la vie privée. Ces avis défavorables ne permirent pas de donner suite à ce projet. Il fallut donc attendre les années charnières de 1905 à 1917 pour voir se concrétiser la réforme sur l'impôt sur le revenu en Russie.

La Révolution de 1905 et la question fiscale

La Révolution de 1905 donna toute son acuité à la question fiscale. Les opposants à l'autocratie, qui réclamaient sa transformation en régime constitutionnel, avaient en vue le renouveau de la société russe et dénonçaient des inégalités sociales et fiscales dans le pays. En effet, le poids de l'impôt continuait à tomber principalement sur la paysannerie. Ayant été soumis à l'impôt foncier de faibles taux, les propriétaires fonciers conservaient réellement leur situation de privilégiés. On ajoutera à cela que l'Empire russe connut des disparités dans la fixation des impôts entre les différents territoires qui le composaient. Par exemple, au Royaume de Pologne, privé de son autonomie financière après l'insurrection de 1863, on pratiquait des taux d'imposition plus élevés que dans le reste du pays.

En mars 1905, confronté aux difficultés financières engendrées par la guerre contre le Japon (1904-1905) et aux tensions sociales montantes, Nicolas II décida de réunir une commission pour étudier la possibilité d'introduire l'impôt sur le revenu en Russie. Présidée par l'adjoint du ministre des Finances, Nikolai Kutler, elle comprenait le trésorier général, le directeur de la Banque d'État et également les représentants de la science économique et financière russe : I. Kh. Ozerov, L. V. Khodski, M. Bogolepov, M. I. Friedmann et P. P. Migulin. Ainsi, du point de vue de Piotr Migulin, professeur de droit financier à l'Université de Kharkov, il était temps de transformer de fond en comble la fiscalité russe. À cette fin, il proposait, à l'instar de ce qu'on a vu en Prusse, de transférer les impôts réels du budget de l'État vers des budgets locaux et en même temps de créer un impôt sur le revenu avec des taux élevés. Cela pourrait rapporter à l'État près de 50 millions de roubles par an d'après ses estimations¹⁶. Néanmoins, les membres de la commission se rangèrent à l'avis plus prudent d'Ivan Ozerov¹⁷, qui proposait plutôt

de juxtaposer l'impôt sur le revenu au système d'imposition en vigueur.

Le Département des contributions directes du Ministère des Finances prépara sur cette base un projet de réforme. Une commission interministérielle fut ensuite réunie, en mars 1906, pour l'examiner. Le barème de l'impôt fut fixé de 0,7 à 5% pour les revenus allant jusqu'à 100 000 roubles, après quoi il devenait une taxe proportionnelle de 5%. La proposition d'Ozerov de varier le minimum du revenu imposable selon les différents territoires fut écartée. La commission ne retint pas non plus l'objection émise par la Direction de l'Agriculture en vue d'appliquer le nouvel impôt aux seuls revenus tirés de la mise en location des terres, tout comme celle qui cherchait à en exempter les entreprises par actions sous prétexte qu'elles payaient déjà une taxe sur les bénéfices.

L'un des moyens de vérifier la sincérité des déclarations des revenus des contribuables et de lutter contre la fraude était d'ouvrir à l'administration fiscale l'accès aux renseignements bancaires. Cette question fut longuement débattue lors de réunions spéciales, où les grands banquiers furent également conviés. Ceux-ci insistèrent naturellement sur le maintien du principe du secret bancaire. S. S. Khrulev (Banque internationale) ne manqua pas de rappeler que dans de nombreux pays européens la situation financière des clients ne pouvait être révélée par les banques que dans le cadre d'une procédure judiciaire. A. F. Mukhin (Banque de commerce Volga-Kama) craignait que les sujets ne préférassent déposer leurs fonds dans des banques étrangères, si la confidentialité de leurs opérations n'était pas assurée en Russie. Afin de lever ces réticences, le ministre des Finances suggéra de permettre aux services qui auraient en charge la gestion de l'impôt sur le

16. Voir P.P. Migulin, *Nastojasčee i buduščee russkih finansov* [L'avenir et le présent des finances russes], Kharkov, 1905 ; ses articles « *Finansovaja reforma* » [La réforme financière] et « *K voprosu o podohodnom obložeenii* » [À propos de l'impôt sur le revenu], publiés en 1910 dans les numéros 43 et 47 de l'hebdomadaire *Economist Rossii* [L'Économiste de la Russie], dont il fut rédacteur de 1909 à 1917

17. Ivan Ozerov (1869-1942) était professeur de droit financier à l'Université de Moscou, un économiste et spécialiste apprécié et reconnu de la question fiscale de son époque. Il fut l'auteur de deux dissertations de thèse : l'une portant sur l'*income-tax* et la société en Grande Bretagne (*Podohodnyj nalog v Anglii. Ekonomičeskie i obščestvennye uslovija ego suščestvovanija*, Moscou, 1898) et l'autre sur l'évolution de la fiscalité directe en Allemagne au XIX^e siècle (*Glavnejšie tečenija v razvitii prjamogo obložeenija v Germanii*, Moscou, 1900). En 1909, Ozerov fut élu pour représenter les universités et l'Académie des sciences au Conseil d'État. À partir de 1911, il faisait partie du conseil de direction de la Banque russo-asiatique.

revenu d'obtenir des renseignements auprès des banques dans certains cas ou en réponse à une demande spécifique.

En 1906, le gros industriel et banquier Pavel Riabuchinski proposa au comité de la Bourse de la ville de Moscou de réaliser des enquêtes statistiques auprès des entreprises situées dans la Russie centrale. À l'issue de ces enquêtes, un mémoire critique sur le projet fut adressé au ministère des Finances et largement diffusé dans la presse. En effet, les milieux d'affaires se plaignaient de l'accroissement du poids fiscal et s'estimaient être défavorisés par rapport à d'autres groupes de contribuables, en premier lieu face aux propriétaires terriens qui avaient même bénéficié, en 1896, à l'occasion du couronnement de Nicolas II, d'une réduction de moitié de l'impôt foncier pour dix ans. Par conséquent, ils suggéraient que la réforme destinée à introduire l'impôt sur le revenu devait nécessairement s'accompagner de la modification des règlements existants sur la taxation des activités industrielles, commerciales ou artisanales. Cette position fut adoptée par la Société des industriels et des fabricants de Saint-Petersbourg et par le Congrès des représentants de l'industrie et du commerce en 1907¹⁸.

Le 23 février 1907, le projet de loi sur la création de l'impôt sur le revenu fut déposé à l'approbation des assemblées représentatives : la Douma (ou « chambre basse »), instaurée après la Révolution de 1905 sur un suffrage indirect et censitaire, et le Conseil d'État (ou « chambre haute ») composé des membres nommés par le tsar. Aussi bien la première (mai-juillet 1906) que la deuxième (février-juin 1907) assemblées furent dominées par des groupes hostiles au pouvoir tsariste. La deuxième Douma aurait certainement pu approuver le projet, si elle n'avait pas été dissoute par Nicolas II. Suite à la modification de la loi électorale le 3 juin 1907, la troisième fut convoquée en novembre. Elle eut pour noyau les propriétaires fonciers et la bourgeoisie d'affaires, qui formaient le « Parti du 17 octobre » (les « Octobristes ») et divers groupes de droite. Les constitutionnels-démocrates, dits « Cadets », et les travaillistes représentaient l'opposition. Les sociaux-révolutionnaires, ayant décidé de la boycotter, furent absents de la Douma. Toutefois, la majorité de cette assemblée se montra peu enthousiaste à l'idée d'instaurer l'impôt sur le revenu en Russie. L'examen du projet resta en suspens jusqu'à la fin de sa législature en 1912.

■ La guerre de 1914-1918 et l'impôt sur le revenu

Déclenché par l'attentat perpétré, le 28 juin 1914, contre l'archiduc François-Ferdinand à Sarajevo, le conflit austro-serbe se transforma bientôt en une guerre mondiale, qui causa plus de morts et de destructions matérielles qu'aucune autre guerre ne fit auparavant. À la faveur de cette crise, la Russie tsariste entendait, en se portant au secours de la Serbie, s'opposer à l'influence de l'Autriche-Hongrie dans les Balkans. Confortée par l'alliance franco-russe, réaffirmée à l'occasion du voyage en Russie du président de la République, Raymond Poincaré, le 20 juillet 1914, la Russie annonça en juillet une mobilisation générale, à laquelle l'Allemagne riposta en lui déclarant la guerre.

La situation financière de la monarchie russe se dégrada face à l'explosion des dépenses militaires. En 1915, sous la pression financière accrue, la quatrième Douma (novembre 1912- février 1917) reprit, entre autres, l'examen du projet portant sur l'institution de l'impôt sur le revenu. Avant de le soumettre au vote, les adversaires et les par-

tisans de cet impôt s'affrontèrent durant quatre séances¹⁹.

Nikolaï Pokrovski, directeur du Département des Contributions directes depuis 1904, se rendit plusieurs fois à la commission financière de la Douma et prit la parole devant son assemblée générale pour clarifier les enjeux de la réforme. Sur cela, il rédigea également plusieurs articles dans l'hebdomadaire officiel *Vestnik finansov, trgovli i promyšlennosti* (Le Courrier des finances, du commerce et de l'industrie), rassemblés dans un livre intitulé « À propos de l'impôt sur le revenu » paru en 1915. Il tint à expliquer que cette réforme « n'était ni quelque chose d'inattendue, ni une réponse du gouvernement aux pressions de l'opposition [...] C'était une conséquence inéluctable de l'évolution du système fiscal »²⁰. Les députés conservateurs, en minorité, s'opposèrent à la mise en place de l'impôt sur le revenu pour les raisons déjà évoquées précédemment. En revanche, les « Octobristes » modérés, le Bloc des progressistes, les Cadets et les socialistes l'approuvaient.

18. Voir A. N. Bokhanov, « Vopros o podohodnom naloge v Rossii i krupnaja buržuazija (konec XIX v. – načalo XX v.) » [L'impôt sur le revenu et la grande bourgeoisie d'affaires en Russie à la fin du XIX^e et au début du XX^e siècle], *Istoričeskie zapiski*, (114) 1986, p. 286-289.

19. Sur le détail de ces discussions, voir *Gosudarstvennaja Duma. Četvertij sozyv. Stenografičeskie otčety* [Les comptes rendus sténographiés des séances de la quatrième Douma d'État], St.-Petersbourg, 1915 (les séances des 11-14 et 25 août 1915).

20. N. N. Pokrovski, *O podohodnom naloge* [À propos de l'impôt sur le revenu], Petrograd, 1915, p. 140.

La création de l'impôt sur le revenu se justifiait à leurs yeux non seulement par les nécessités financières, mais aussi par le souci d'apporter de l'équité et de la justice dans la fiscalité impériale. Le vote en faveur du projet intervint à la séance du 28 août 1915, au moment même où l'armée russe subit une offensive des Allemands, qui leur permit d'occuper notamment la Pologne.

Le Conseil d'État procéda à l'examen du projet à partir de février 1916²¹. Les adversaires de l'impôt

“ La particularité du nouvel impôt est qu'il apparut en Russie à titre complémentaire aux impôts déjà existants. La réforme de 1916 n'a donc pas entraîné une refonte complète de la fiscalité russe. ”

sur le revenu y renouvelèrent leurs objections. Ils avançaient que dans le contexte de guerre, de l'inflation et de la récession économique que connaissait le pays les résultats financiers du nouvel impôt seraient incertains. Le comte A. A. Bobrinski s'opposa à la progressivité de l'impôt, laquelle serait, selon lui, « le premier pas vers la suppression de la grande propriété

en Russie ». Parmi les partisans de l'impôt sur le revenu, on peut citer le président du Conseil d'État lui-même A. N. Kulomzin, le comte V. N. Kokovtsov, les conseillers d'État M. M. Kovalevski, S. D. Sazonov et N. S. Tagantsev. Dans leurs rapports, le ministre des Finances Piotr Bark et Pokrovski, fraîchement promu au poste de contrôleur général de l'Empire, pointaient du doigt le manque de souplesse et d'efficacité du système d'impôts en vigueur pour faire face à l'accroissement des charges de l'État. En mars 1916, la commission de conciliation fut créée pour lever les divergences subsistant sur le projet entre le Conseil d'État et la Douma. Après quoi, le projet fut soumis à la sanction du tsar et devint loi le 6 avril 1916.

Selon les termes de cette loi, l'impôt sur le revenu était à charge de toute personne physique ou toutes sortes d'entreprises ou sociétés résidant en Russie. L'empereur et les membres de sa famille en furent exemptés. L'impôt portait sur l'ensemble des revenus annuels des contribuables de quelque nature qu'ils fussent. Il s'agissait du revenu net, c'est-à-dire déduction faite des frais et

dépenses pour l'installation commerciale et l'amortissement des entreprises, la gestion des récoltes et les pertes dues aux accidents climatiques, les cotisations pour les assurances, les donations et les legs de bienfaisance. Les taux étaient calculés à partir d'un barème de 0,7 % (pour les revenus de 850 à 1 400 roubles) jusqu'à 12 %. La tranche de revenus supérieurs à 400 000 roubles fut affectée d'un taux de 12 %, puis d'un supplément de 1 250 roubles pour chaque excédent de 10 000 roubles du revenu.

Les bureaux à composition mixte, comprenant des fonctionnaires désignés par le ministre des Finances et des représentants des zemstvos et des contribuables, avaient pour tâche de collecter des déclarations. Pour vérifier les montants des revenus déclarés par les contribuables, ils pourraient se servir des documents produits par diverses administrations. Ainsi, les banques et les entreprises étaient tenues de fournir les listes de leurs clients et actionnaires. Les déclarations frauduleuses furent sanctionnées d'une amende. Mais le pouvoir d'investigation et de contrôle de ces bureaux restait limité, étant donné que le principe du secret professionnel n'était pas levé. Une taxation d'office était prévue en cas d'absence de déclaration. Les contribuables pouvaient contester les taux d'imposition qui leur étaient fixés devant les chambres de trésor et le ministère des Finances ; le Sénat statuait en dernier ressort.

La particularité du nouvel impôt est qu'il apparut en Russie à titre complémentaire aux impôts déjà existants. La réforme de 1916 n'a donc pas entraîné une refonte complète de la fiscalité russe. Néanmoins, on ne saurait réduire son importance à être seulement destinée à servir au financement de la guerre. L'introduction de l'impôt sur le revenu constitue l'aboutissement de la modernisation de la fiscalité russe, dont les enjeux étaient à la fois politiques, économiques et sociaux et qui dévoile les limites du régime tsariste. Comme le souligne Yanni Kotsonis²², elle promettait de mettre non pas les ordres et les communautés mais bien l'individu et citoyen face à l'État, en le poussant à modifier ses conceptions et techniques fiscales. Sa mise en application fut cependant empêchée par les événements qui ont conduit au changement du régime politique en 1917. ■

21. Voir Gosudarstvennyj Sovet. Stenografičeskie otčety. Sessija 12 [Les comptes rendus sténographiés des séances du Conseil d'État. 12^e session], St.-Pétersbourg, 1916 ; S. G. Beliaev, P. L. Bark i finansovaja politika Rossii [P. L. Bark et la politique financière de la Russie], St.-Pétersbourg, 2002, p. 190-194.

22. Y. Kotsonis, op. cit., p. 222-223.



Florent TESSON
Adjoint au chef du bureau E1
Sous-direction Affaires européennes et internationales
Direction de la législation fiscale

Les règles fiscales applicables aux principales organisations politiques aux États-Unis

L'administration fiscale américaine (« *Internal Revenue Service (IRS)* ») a été, au cours de l'année 2013, au centre d'un scandale politique ayant conduit à la démission de son premier dirigeant. Elle fut accusée de cibler des associations proches des milieux conservateurs afin de retarder ou de refuser l'exonération de leurs revenus. Cette affaire a donné lieu à plusieurs enquêtes parlementaires qui ne sont pas encore arrivées à leur terme à ce jour. Un audit interne rendu public en mai 2013 a conclu à des erreurs dans la gouvernance de l'IRS ayant conduit à des pratiques inadaptées mais aucune intention de nuire aux organisations situées à la droite de l'échiquier politique américain n'a été relevée. Il n'en demeure pas moins que les difficultés rencontrées par l'administration fiscale américaine mettent en lumière un problème bien réel qui est celui du régime d'exonération applicable à certaines associations constituées dans un but principalement social. Dans ce cadre, la conduite de certaines activités politiques est autorisée mais doit rester accessoire aux risques

sinon de remettre en cause l'exonération. Or, depuis une décision de la Cour Suprême des États-Unis en 2010 autorisant les sociétés à participer au financement des campagnes électorales, le nombre de ces associations a explosé ainsi que les sommes d'argent qu'elles collectent. D'une manière plus générale, les règles applicables aux organisations politiques sont nombreuses et complexes et leur supervision est partagée entre l'IRS et la commission fédérale pour les élections.

Le présent article a donc pour objet, d'une part, de présenter les règles fiscales qui s'appliquent aux principales organisations engagées dans des activités politiques et d'autre part, d'expliquer en quoi la décision de 2010 de la Cour Suprême a eu des conséquences importantes sur la forte augmentation des sommes engagées dans le financement des campagnes électorales. Enfin, nous verrons comment l'IRS tente de reprendre la main dans le dossier des associations à but principalement social engagées dans des activités politiques à titre accessoire.

1 Les principales organisations politiques et leur régime fiscal

Il y a différents types d'organisations qui interviennent dans la sphère politique. Les règles auxquelles elles doivent se soumettre notamment en matière de transparence sur les financements reçus ainsi qu'en matière fiscale sont nombreuses et complexes. Schématiquement, il faut distinguer les organisations entrant dans le champ de la section 527 du code des impôts américain qui sont constituées pour favoriser, directement ou non, l'élection d'un ou plusieurs candidats à un mandat public et les autres.

A. Les organisations politiques relevant de la section 527

Les organisations politiques sont visées à la section 527 du code des impôts américain. Elles sont constituées et opèrent dans le but principal d'influencer ou d'essayer d'influencer le choix, la nomination ou l'élection d'un candidat à un mandat public, que ce soit au niveau du gouvernement fédéral, de l'État ou des collectivités locales.

Les entités organisées sous la section 527 précitée sont exonérées d'impôt sauf si elles exercent des activités qui ne sont pas liées aux campagnes électorales ou si elles refusent de rendre publique l'identité de leurs donateurs. Les dons qu'elles reçoivent ne sont pas déductibles et ne sont pas soumis aux droits de donations. Elles doivent déposer auprès de l'IRS une déclaration annuelle et des rapports périodiques accessibles au public dans lesquels elles détaillent les sommes reçues et les dépenses réalisées.

Les organisations politiques qui reçoivent des contributions ou font des dépenses conformes à leur objet d'un montant supérieur à 1000 dollars par an et qui ont pour objectif majeur l'élection d'un ou plusieurs candidats au niveau fédéral, doivent s'enregistrer comme comité politique fédéral auprès de la commission fédérale des élections. Les rapports qu'elles doivent produire régulièrement sur l'état de leurs recettes et leurs dépenses avec l'identité des donateurs, ne doivent plus être transmis à l'IRS mais à la commission fédérale des élections.

Il y a différentes organisations qui entrent dans le champ de la section 527 parmi lesquelles :

a. Les comités des partis politiques au niveau fédéral et des États. Traditionnellement aux États-Unis, il y a deux grands partis : le parti démocrate et le parti républicain. Ces comités peuvent dépenser sans limite pour soutenir leurs candidats, s'ils le font de manière indépendante

de ceux-ci. Dans le cas contraire, leurs dépenses sont plafonnées.

b. Les comités des candidats qui doivent être enregistrés auprès de la commission fédérale des élections.

c. Les comités d'action politique (« *Political Action Committee (PAC)* ») ne sont pas directement liés à un parti politique ou à un candidat mais peuvent être affiliés à des sociétés, des associations à but non lucratif ou des organisations syndicales qui veulent intervenir dans les choix politiques du pays. Ces comités peuvent contribuer directement au financement des campagnes électorales des candidats qu'ils soutiennent sous réserve de respecter certaines limites fixées par la loi électorale ou s'engager dans d'autres actions pour promouvoir leurs idées comme financer des campagnes publicitaires contre les candidats de l'autre parti. Leurs ressources proviennent des sommes levées pour financer leurs actions (« *fundraising* »). Quand un PAC est lié à une société ou à une organisation syndicale, le comité ne peut légalement accepter des contributions volontaires que de certains donateurs spécifiés (employés et actionnaires de la société ou membres de l'organisation syndicale qui sponsorise le PAC).

Un comité d'action politique peut être soumis à la réglementation fédérale ou à la réglementation d'un État s'il intervient dans le cadre d'une élection locale.

Généralement, il convient de distinguer les PAC des « Super-PAC ». La principale différence entre ces deux types de comité réside dans le fait que les « Super-PAC » peuvent recevoir des contributions illimitées de la part des sociétés, des organisations syndicales, des particuliers et des associations dès lors qu'elles n'utilisent pas leurs ressources pour financer directement un candidat ou un parti. Ils peuvent également dépenser sans aucune limite pour financer de manière indépendante des campagnes de communication pour ou contre un candidat. Comme un PAC, un « super-PAC » a des obligations de transparence vis-à-vis de la commission fédérale des élections en particulier bien sûr, celle de révéler l'identité de ses donateurs.

B. Les autres types d'organisations ne relevant pas de la section 527

1. Les sociétés et les organisations syndicales

Historiquement, les sociétés et les organisations syndicales ont été interdites d'utiliser leur trésor-

rière pour financer directement des candidats ou un parti ou supporter des dépenses liées à une élection fédérale. Quand elles souhaitent intervenir dans le jeu politique, elles pouvaient sponsoriser un PAC (Cf. c) du point A) qui, lui, pouvait apporter son soutien financier à un candidat ou à un parti politique dans le cadre d'un plafond fixé par la loi électorale¹.

Les choses ont évolué à la suite de deux décisions de justice intervenues en 2010 (Cf. II) qui sont venues modifier de manière fondamentale les règles applicables au financement des campagnes électorales. Les sociétés et les organisations syndicales se sont vues reconnaître le droit, au regard de la constitution américaine, de dépenser sans aucune limite dès lors que les dépenses engagées ne venaient pas financer directement un candidat ou un parti politique lors d'élections fédérales (« *Independent expenditures* »). À la suite de ces décisions de justice, les « *super-PAC* » sont apparus et se sont développés de manière exponentielle ainsi qu'en parallèle le montant des sommes d'argent investies dans les campagnes électorales.

2. Les associations pour le bien-être social

Les associations à but non lucratif dont l'objet est la promotion du bien-être social d'une communauté (éducation, culture, sport, ...) sont visées par un régime d'exonération fiscale codifié à la section 501(c)(4) du code des impôts américain. Ces associations peuvent être engagées dans des activités politiques sans remettre en cause leur régime fiscal dès que ces activités conservent un caractère accessoire. L'activité de lobbying en lien avec l'objet d'une association n'est pas considérée comme une activité politique.

Les contributions versées à ce type d'organisation ne sont pas déductibles fiscalement.

À la différence d'un comité d'action politique (PAC et « *super-PAC* »), une association visée à la section 501(c)(4) précitée n'a aucune obligation légale de révéler l'identité de ses donateurs.

La « *National Rifle Association* », le plus puissant lobby des armes aux États-Unis, est une association 501(c)(4).

3. Les organisations syndicales et professionnelles

Les organisations syndicales (« *Labor Unions* ») et les organisations professionnelles (« *Trade and Professional Associations* ») sont soumises à un régime d'exonération similaire à celui des associations 501(c)(4) codifié respectivement aux sections 501(c)(5) et(6) du code des impôts américain. Comme ces associations, elles peuvent s'engager dans des activités politiques dès lors que celles-ci conservent un caractère accessoire. Elles n'ont pas non plus d'obligation légale de révéler l'identité de leurs contributeurs.

4. Les organisations d'intérêt général

Les organisations d'intérêt général sont visées à la section 501(c)(3) du code des impôts américain. Elles bénéficient d'un régime d'exonération fiscale et les dons qu'elles reçoivent sont déductibles des impôts. Dans cette catégorie, il convient de distinguer les associations reconnues d'utilité publique (« *public charities* ») et les fondations privées.

Les fondations privées ne peuvent avoir aucune activité politique ou de lobbying à la différence des associations reconnues d'utilité publique autorisées à exercer à titre marginal une activité de lobbying.

La Croix rouge américaine ou la société américaine contre le cancer sont des exemples d'organisations qui entrent dans le champ de la section 501(c)(3).

2 Les conséquences de la décision prise en 2010 par la Cour Suprême des États-Unis dans l'affaire « *Citizen's United v. FEC*² » sur le financement des campagnes électorales

"Congress shall make no law respecting an establishment of religion, or prohibiting the free exercise thereof; or abridging the freedom of speech, or of the press; or the right of the people peaceably to assemble, and to petition the Government for a redress of grievances."

Le premier amendement à la constitution américaine cité ci-dessus est l'un des dix amendements ratifiés en 1791 qui constituent la déclaration des droits (« *Bill of Rights* »), soit l'ensemble des droits fondamentaux inaliénables reconnus à un citoyen américain. Conformément à ce premier amende-

1. Exemple : pour un PAC soutenant plusieurs candidats, il peut donner jusqu'à 5000 dollars par candidat et 15 000 dollars à l'entité fédérale d'un parti politique.

2. Federal Election Commission (FEC).

3. « The Bipartisan Campaign Reform Act ».

4. « SpeechNow.org v. FEC ».

5. Selon les données publiques du « Center for Responsive Politics ».

ment, toute loi adoptée par le Congrès des États-Unis venant limiter la liberté de religion et d'expression, la liberté de la presse ou le droit à se réunir de manière pacifique, serait jugée comme non conforme à la constitution américaine.

C'est sur le fondement du premier amendement que la Cour Suprême des États-Unis a jugé anti-constitutionnelle une loi de 2002³ qui interdisait aux sociétés et organisations syndicales d'utiliser leur propre trésorerie pour financer des activités politiques.

Au cas particulier, « *Citizens United* », une organisation à but non lucratif visée par la section 501(c)(4) du code des impôts américain, avait réalisé un documentaire sur Hillary Clinton alors candidate aux primaires démocrates pour l'élection présidentielle de 2008 et en avait assuré la promotion par des publicités. Le documentaire était visible sur une chaîne de vidéo à la demande.

Conformément aux dispositions de la loi électorale de 2002, la commission fédérale des élections a reproché à « *Citizens United* » d'avoir diffusé moins de trente jours avant la tenue des élections primaires démocrates des messages publicitaires pour un documentaire visant à décrédibiliser la candidature d'Hillary Clinton. Or, les sociétés ou les organisations syndicales ne pouvaient utiliser leur trésorerie pour financer des actions de communication pour soutenir ou s'opposer à un candidat à l'approche des élections (30 jours avant une élection primaire et 60 jours avant une élection générale).

« *Citizens United* » a contesté la position de la commission fédérale des élections et a fini par porter l'affaire devant la Cour Suprême des États-Unis après avoir perdu en première instance. En janvier 2010, la Cour a considéré qu'au regard des dispositions du premier amendement, les personnes morales devaient se voir reconnaître le même droit d'expression que les personnes physiques. Par conséquent, elles avaient le droit de s'engager financièrement pour ou contre un candidat dès lors qu'elles restaient indépendantes du candidat lui-même ou de son parti.

En mars 2010, une cour d'appel du District de Columbia fit une application de la nouvelle jurisprudence de la Cour Suprême. Elle considéra⁴ qu'il était inconstitutionnel de vouloir limiter les contributions faites par des particuliers à une organisation à but non lucratif pour financer des dépenses électorales pour soutenir ou s'opposer à un candidat dès lors que ces dépenses étaient faites en toute indépendance.

Il a résulté de ces deux décisions de justice la naissance de ce qu'on a appelé communément les « super-PAC ». Ce nouveau type de comité d'action politique peut désormais accepter des contributions non plafonnées de particuliers, de sociétés, d'organisations syndicales ou d'organismes à but non lucratif dès lors que ces contributions viennent financer de manière totalement indépendante des dépenses de soutien ou d'opposition à un candidat (« *express advocacy* »). Par contre, l'interdiction faite à une société et à une organisation syndicale de participer directement au financement d'un candidat ou de son parti politique est, quant à elle, maintenue.

En 2010, on comptait 83 « super-PAC » ayant dépensé plus de 62 millions de dollars. En 2012, le nombre des « super-PAC » est passé à 1 310 pour plus de 609 millions de dollars de dépenses.

Les « super-PAC » restent soumis aux obligations de transparence applicables aux organisations politiques enregistrées auprès de la commission fédérale des élections et notamment celle portant sur l'identité des donateurs. Il s'ensuit que les personnes, morales ou physiques, qui ne souhaitent pas voir leur identité rendue publique peuvent avoir la tentation de passer par les organisations visées aux sections 503(c)(4) ou (c)(6) du code des impôts américain qui n'ont pas les mêmes obligations de transparence (« *dark money* »). Depuis 2010, ces organisations sont devenues des acteurs majeurs du financement des campagnes électorales. Leurs dépenses sont passées de moins de 5,2 millions de dollars en 2006 à 133 millions de dollars en 2010 et enfin à plus de 300 millions de dollars en 2012⁵.

3 Le scandale des associations politiques conservatrices ciblées par l'IRS

Parce que les organisations politiques entrent dans le champ de la section 527 du code des impôts américain sont tenues de divulguer le montant des contributions reçues et des dépenses réalisées, la tentation est forte de vouloir s'organiser comme une organisation visée

aux sections 503(c)(4) ou (c)(6) du même code. En procédant de cette façon, la nécessité de révéler l'identité des donateurs en principe disparaît. Le rôle de l'IRS est donc de déterminer le statut réel d'une organisation en appréciant notamment le caractère accessoire ou non de ses

activités politiques. Pour ce faire, l'agence a recours à une analyse des faits et circonstances en présence pour déterminer si une organisation intervient dans une campagne politique.

Pour l'anecdote, une association pour le bien-être social n'est pas tenue de demander *a priori* le bénéfice du régime d'exonération de la section 501(c)(4) mais beaucoup de ces associations le font en pratique pour rassurer leurs contributeurs.

À la suite de la décision de la Cour Suprême en 2010, le nombre d'associations à but non lucratif revendiquant le bénéfice du régime d'exonération de la section 501(c)(4) a explosé entraînant des retards dans le traitement des demandes. En 2009, 1 751 demandes avaient été déposées contre 3 357 en 2012.

En 2013, le service de l'IRS en charge de l'instruction de ces demandes fut accusé de cibler les associations conservatrices et notamment celles proches de la frange la plus extrême du parti républicain (« *Tea Party* »). Cette controverse a eu pour conséquence la démission du premier dirigeant de l'agence et la constitution de commissions d'enquête parlementaire au Congrès américain dont les travaux ne sont pas encore achevés.

En mai 2013, le corps d'audit de l'IRS⁶ a rendu public un rapport⁷ dans lequel le comportement de l'agence fiscale américaine était critiqué. Si aucune intervention de nature politique n'a été identifiée, le manque de directives claires données aux agents de terrain fut pointé du doigt aboutissant à l'utilisation de critères inappropriés pour cibler des associations conservatrices demandant le bénéfice du régime d'exonération de la section 501(c)(4) et à un allongement des délais de traitement. *In fine*, aucune demande d'exonération ne fut refusée par l'IRS mais l'examen de ces demandes fut particulièrement contraignant pour les requérants.

Parmi les recommandations figurant dans le rapport d'audit, figure celle de définir de manière plus objective les critères pour appréhender si une association demandant à bénéficier du régime d'exonération de la section 501(c)(4) a effectivement une activité principalement dédiée à l'amélioration du bien-être social d'une communauté⁸.

Pour répondre à cette recommandation, l'IRS a rendu public un projet d'instruction visant à préciser la définition de ce qu'il faut entendre par activité politique (« *candidate-related political activity* ») et à établir des limites plus claires quant à l'appréciation du caractère accessoire des activités politiques menées par une association revendiquant le bénéfice du régime d'exonération de la section 501(c)(4). Il ne s'agit pas d'interdire à ces organisations toutes actions politiques mais d'utiliser des critères plus objectifs pour appréhender ces actions qui permettent de donner davantage de sécurité juridique aux opérateurs.

Ces nouvelles règles ne s'appliqueront en tout état de cause qu'après les élections de mi-mandat de novembre 2014 et seront en outre amendées en fonction des commentaires qui seront reçus sur le projet de texte par l'IRS.

Les parlementaires républicains ont peu apprécié la proposition de l'IRS y voyant un nouveau moyen pour exclure les associations conservatrices du champ politique. Un projet de loi⁹ a été déposé à la Chambre des représentants afin d'en différer l'entrée en vigueur.

Conclusion

La Cour Suprême, en permettant sous certaines conditions aux sociétés et organisations syndicales de financer directement et de manière illimitée des campagnes publicitaires pour soutenir ou s'opposer à des candidats, a considérablement bouleversé le paysage du financement des campagnes électorales. Dans ce nouveau cadre, l'intérêt d'avoir recours à des associations de promotion du bien-être social s'est accru dans la mesure où ces associations n'ont pas l'obligation de révéler l'identité de leurs donateurs. Il revient donc à l'IRS le rôle essentiel de vérifier que ces associations ne sont pas engagées à titre principal dans des activités politiques, ce qui les obligerait à respecter les obligations de transparence prévues par le législateur pour les organisations politiques visées à la section 527 du code des impôts américain. Afin de faciliter tant pour l'agence fiscale américaine que pour les organisations concernées l'exercice de ce contrôle, l'adoption de règles plus claires et objectives est largement souhaitée. ■

6. *Treasury Inspector General for Tax Administration, « Inappropriate Criteria were used to identify tax-exempt applications for review ».*

7. Audit initié à la suite des préoccupations exprimées par les parlementaires quant au traitement par l'IRS des organisations demandant un régime d'exonération.

8. La doctrine fiscale précise qu'une association revendiquant le bénéfice de la section 501(c)(4) doit avoir un objet exclusivement social. Cette condition est présumée remplie si l'association développe principalement des activités destinées à améliorer le bien-être social d'une communauté.

9. « *Stop Targeting of Political Beliefs by the IRS Act of 2014* ».



Abonnez-vous avant le 1^{er} décembre 2014 pour bénéficier du tarif préférentiel.

Abonnement à tarif préférentiel en souscrivant avant le 1^{er} décembre 2014

Version papier + accès numérique

Métropole : 115 € TTC au lieu de 150 € TTC
 DROM-COM : 122 € TTC au lieu de 180 € TTC
 TOM et ÉTRANGER : 130 € TTC au lieu de 200 € TTC

Coordonnées de l'abonné :

NOM : Prénom :
 Raison sociale : Profession :
 Adresse :
 Code postal : Ville Pays :
 E-mail :



Ci-joint règlement à l'ordre de

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

Chronique de jurisprudence financière



Stéphanie DAMAREY
Professeur à
l'Université Lille 2



Michel LASCOMBE
Professeur à l'IEP de Lille



Xavier VANDENDRIESSCHE
Professeur à l'Université Lille 2



La Cour des comptes Jurisprudence commentée

Cour des comptes, 1^{re} Chambre, ordonnance n° 63901, 5 juin 2012, Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS)

Procédure ; office du juge des comptes ; certification des comptes.

Les différentes compétences détenues par le juge financier trouvent, en certaines occasions, des terrains communs d'expression. L'exemple le plus topique est celui ayant donné lieu à la jurisprudence Labor-Metal (CE, ass., 23 février 2000, Labor Métal, Rec. CE 83 ; RFD adm. 2000. 435, concl. Seban ; La Revue du Trésor 2000. 682). Il est alors apparu nécessaire de concilier au mieux ces compétences dès lors que leur exercice pouvait être remis en cause, notamment en application des règles préconisant l'interdiction de tout préjugement ou encore le principe "non bis in idem".

Rappelons qu'avec la jurisprudence Labor-Metal, il a fallu concilier la découverte d'une gestion de fait à l'occasion d'un contrôle de la gestion et sa sanction devant le juge des comptes. Cette jurisprudence allait progressivement s'étendre, outre aux Chambres régionales des comptes (CRC Ile-de-France, 25 avril

2003, Commune de Levallois-Perret, La Revue du Trésor 2003. 630) à la Cour de discipline budgétaire et financière. En effet, le Conseil d'État a procédé à la cassation d'un arrêt de la CDBF au motif que les Conseillers à la Cour des comptes qui avaient siégé lors de l'audience avaient préalablement participé à la Chambre du Conseil de la Cour des comptes qui avait élaboré le rapport public ayant pris parti sur la responsabilité de la personne poursuivie (CE, Ass. 4 juillet 2003, Dubreuil, OPHLM de Creil, Lebon 313, concl. Guyomar, La Revue du Trésor 2004. 151, chron. Lascombe et Vandendriessche, AJDA 2003. 1596, chron. Donnat et Casas ; RFDA 2004. 713, concl. Guyomar et 815, chron. Lascombe et Vandendriessche. CDBF, 15 juin 2004, Coz, Centre hospitalier spécialisé Paul Guiraud de Villejuif, La Revue du Trésor 2005. 704).

La portée de la jurisprudence Labor-Metal ne doit toutefois pas être exagérée : il s'agit bien d'exclure toute compétence du juge des comptes lorsqu'une gestion de fait aura été dénoncée à l'occasion du contrôle de la gestion. Une telle dualité n'existe pas lorsqu'il s'agit pour le juge financier de dénoncer, à l'occasion de ses observations publiques non juridiction

nelles, des faits susceptibles d'être sanctionnés devant le juge pénal. Il n'y a, dans ce cas, aucun préjugement, le juge financier conserve sa liberté de parole.

Autres terrains communs d'expression : la possibilité pour la Cour des comptes et la CDBF d'intervenir toutes deux lorsqu'une gestion patente aura permis de découvrir des infractions susceptibles d'être sanctionnées par la CDBF (CDBF, 30 avril 1985, Blanc, Cahiers de comptabilité publique 1991, n°3, p. 10. C. comptes, 15 septembre 2010, Chambre départementale d'agriculture du Pas-de-Calais, ordonnance n° 59295, concl. min. publ. Gestion et fin. publ. 2011. 364) ou à l'occasion d'une gestion de fait. Dans ce dernier cas, et selon une jurisprudence traditionnelle, la Cour des comptes ne prononce pas d'amende à l'égard des gestionnaires de fait déjà condamnés par la CDBF (C. comptes, 13 septembre 1991, Frogier, gestionnaire comptable du magasin d'approvisionnement des travaux publics de la Polynésie Française, Rec. C. comptes 79) – réservant toutefois l'hypothèse d'une gestion de fait condamnée par la CDBF pour des faits différents de ceux ayant conduit à déclaration de gestion de fait devant le juge des comptes

(C. comptes, 29 mars 1999, Unité 7 de l'Inserm, *La Revue du Trésor* 2000. 208).

La présente espèce témoigne d'un autre terrain commun d'expression, l'office du juge des comptes devant également être apprécié au regard de ses compétences exercées à l'occasion de la certification des comptes publics. Concernant l'Etat, cette compétence conduit la Cour des comptes à se prononcer sur la régularité, la sincérité et la fidélité de ses comptes. On ne peut que partager les conclusions du ministère public qui relève que si le contrôle juridictionnel porte sur une période comprenant des exercices pour lesquels la Cour des comptes s'est déjà prononcée (art. LO 132-2-1 CJF) sur la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes, ces missions de certification et de jugement des comptes, si elles peuvent se conforter par le jeu de renvois, demeurent indépendantes tant dans leur objet que dans leurs conditions de mise en œuvre. Dès lors, la certification des comptes, même si elle est prononcée sans réserve, ne dispense pas le juge des comptes de procéder à l'ensemble des vérifications qui lui incombent, avant de décharger le comptable. Il lui revient de vérifier le correct enchaînement des comptes, l'absence de formulation d'une réserve dans le rapport de certification ne valant pas constat de l'exacte reprise. Le ministère public en tire la conséquence en indiquant que le visa des rapports de certification ne s'impose pas dans les arrêts, lesdits rapports ne se prononçant pas sur la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public.

Par prudence, le ministère public conseille toutefois que ces missions soient confiées à des rapporteurs différents et que leurs résultats soient délibérés par des formations distinctes.

Relevons que le parquet envisage également, au terme de ces conclusions, l'ouverture de procédures de gestion de fait en raison de l'intervention tardive des arrêtés de nomination des comptables concernés.

Conclusions n° 199 du 15 mars 2012 (Extrait)

(...)

2. Sur le fond

A titre liminaire, il sera observé que le présent contrôle porte sur une période comprenant notamment des exercices pour lesquels la Cour s'est prononcée, en application de l'article LO. 132-2-1 du code des juridictions financières, sur la

régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'ACOSS. Pour ces exercices, la Cour a tantôt certifié les comptes avec réserves (2006, 2008, 2009), tantôt exprimé une position d'impossibilité de certification (2007).

Selon le ministère public, les missions de certification et de jugement des comptes, si elles peuvent se conforter par le jeu de renvois, demeurent indépendantes tant dans leur objet que dans leurs conditions de mise en œuvre. Il est au demeurant souhaitable, comme y a veillé la chambre pour le présent contrôle, que ces missions soient confiées à des rapporteurs différents et que leurs résultats soient délibérés par des formations distinctes. La certification des comptes, même si elle était prononcée sans réserve, ce qui n'est pas le cas en l'espèce, ne dispense pas le juge des comptes de procéder à l'ensemble des vérifications qui lui incombent, avant de décharger le comptable, tant sur les pièces justificatives que sur les pièces générales, voire sur le compte lui-même (voir point 2.2, *infra*).

(...)

Sur les exercices 2006 à 2009

1°) Si aucune disposition ne fait interdiction à la Cour de viser, dans une décision juridictionnelle, un rapport qu'elle aurait publié, le visa des rapports de certification des exercices contrôlés ne paraît pas s'imposer, ces rapports ne contenant, à la connaissance du ministère public, aucun élément relatif à la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables successifs.

2°) L'exercice de vérification du correct enchaînement des comptes constitue une diligence dont il revient au juge des comptes de s'assurer avant de prononcer la décharge du comptable (ch. réunies, 6 octobre 2000, *Commune de Condé-sur-Noireau*, Rec. p. 79; 4^{ème} ch., 28 octobre 2010, *Commune de Bourg-sur-Gironde*, Rec. p. 91). Il ne peut s'en affranchir au motif que les comptes en cause ont été soumis à une procédure de certification. Si les rapports de certification visent les normes d'audit international, il n'en résulte pas que la certification d'un compte par la Cour sans réserve touchant à la reprise des soldes dispense la juridiction, lors du contrôle juridictionnel, de la vérification du correct enchaînement des écritures entre les exercices.

En effet, la norme ISA 510 prévoit, au b de son paragraphe 2, que, « dans une mission initiale, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour vérifier [...] que les soldes

de clôture de la période précédente ont été correctement repris dans la période en cours ou, si nécessaire, ont été retraités ». Ces diligences sont, en première analyse, comparables à celles que le rapporteur d'un contrôle juridictionnel doit accomplir en vue de la constatation de la ligne de compte.

Les éléments probants et leur caractère suffisant dépendent notamment (paragraphe 4) de la nature des comptes, du risque d'anomalies significatives contenues dans les états financiers de la période en cours et du caractère significatif des soldes d'ouverture au regard des états financiers de la période en cours.

La même norme prévoit que le rapport d'audit peut comporter une réserve ou le constat de l'impossibilité d'exprimer une opinion, en particulier si les soldes d'ouverture semblent insuffisamment probants. Elle n'envisage pas le cas d'une rupture dans la ligne de compte. On peut néanmoins admettre que celle-ci justifierait une réserve si, compte tenu de la nature du compte en cause ou du montant de l'écart, la différence pouvait être regardée comme affectant significativement les états financiers.

Il résulte de ce qui précède que tout écart ne justifierait pas une réserve dans l'acte de certification et, en d'autres termes, que l'absence de formulation d'une réserve dans le rapport de certification ne vaut pas constat de l'exacte reprise. En l'absence d'une mention expresse dans les rapports de certification, d'un délibéré de la chambre sur ce point ou d'un renvoi explicite au rapporteur des comptes de l'ACOSS, il conviendrait que la Cour y procède dans le cas du présent contrôle ou, si ce point a fait l'objet de vérifications, de le faire constater par une attestation du rapporteur, du contre-rapporteur ou du président.

Cette possibilité n'est évidemment ouverte que si les « comptes annuels complets » présentés à la Cour en avril, pour les besoins de la certification, en application du plan comptable unique des organismes de sécurité sociale, sont matériellement identiques au compte financier qui lui est produit, environ six mois plus tard, en vertu de l'instruction M 9-1, étant précisé, d'une part, que la délibération du conseil d'administration sur ce compte intervient toujours après le 15 avril, et parfois sensiblement plus tard (23 juillet 2010 pour le compte 2009) et, d'autre part, que la mise en état d'examen du compte financier a lieu plusieurs mois après la publication du rapport de certification.

Cour des comptes, 1^{re} Chambre, arrêt n° 63309, 14 juin 2012, Ecole normale supérieure de Cachan (ENSC)

Gestion patente ; recettes ; diligences du comptable ; erreur d'imputation ; préjudice financier [absence].

Diligences du comptable public. Il appartient au comptable de veiller au recouvrement amiable des créances, puis, si cela s'avère nécessaire, de procéder aux poursuites, c'est-à-dire au recouvrement forcé de ces créances. À ces différentes étapes, le juge des comptes apprécie l'effectivité de ces diligences et, le cas échéant, si leur insuffisance n'a pas manifestement compromis toute possibilité de recouvrement (C. comptes, 9 décembre 2008, GIP Renater, *La Revue du Trésor* 2009. 788). À défaut, et alors que la créance se trouve prescrite, la responsabilité du comptable public est engagée (C. comptes, 8 mars 1937, Commune de Bordeaux, *Rec. C. comptes* 45 ; GAJF, 4^{ème} éd., n° 22. C. comptes, 16 juin et 5 juillet 2004, TPG de la Savoie, *La Revue du Trésor* 2005. 310. C. comptes, 18 oct. 2006, Parc national du Mercantour, *La Revue du Trésor* 1110).

La jurisprudence est classique en la matière (C. comptes, 24 novembre 2010, Port autonome de Paris, *Gestion et fin. publ.* 2011. 778). Ces diligences pour être suffisantes (C. comptes, 12 mai 2010, Budget annexe « Contrôle et exploitation aériens », *Gestion et fin. publ.* 2011. 766. C. comptes 16 décembre 2010, Centre départemental de gestion de la fonction publique territoriale de l'Allier, *Gestion et fin. publ.* 2012, n° 5 p. 61) doivent être à la fois « adéquates, complètes et rapides » (C. comptes, 27 février 1964, 19 mars 1964, Commune d'Igny-le-Jard, *Rec. C. comptes* 91. CRC Haute-Normandie, 17 décembre 2002, Commune de Grand-Couronne, *La Revue du Trésor* 2003. 466), le juge estimant que les diligences suffisantes n'ont pas été réalisées dès lors que l'un de ces trois aspects se révèle défaillant. Il sanctionne donc l'absence de diligences adéquates (C. comptes, 27 février 1964, 19 mars 1964, Commune d'Igny-le-Jard, *précité*. C. comptes, 21 septembre 1984, Receveur principal à Bordeaux-Amont, *Rec. C. comptes* 364), complètes (C. comptes, 25 janvier 1984, Centre national des lettres, *Rec. C. comptes* 34. C. comptes, 5 octobre 1990, Receveur des impôts de Seine-Saint-Denis, *Rec. C. comptes* 68. C. comptes, 3 février 2003, TPG des Hautes-Pyrénées, *La Revue du Trésor* 2004. 200) ou rapides (C. comptes, 22 mai 1980, TPG de l'Oise, *Rec. C. comptes* 71. C. comptes, 24 avril 1998, Lycée français Chateaubriand à

Rome, *La Revue du Trésor* 1998. 656. C. comptes, 13 mai 1998, TPG du Nord, *La Revue du Trésor* 1998. 737).

Appliquée à l'espèce, cette jurisprudence conduit à engager la responsabilité du comptable public pour défaut de diligences dans le recouvrement du remboursement de frais d'affranchissement au bénéfice de l'IUFM (Charge 1) ainsi que dans le recouvrement d'avances sur salaires (charge n° 4). Il en va de même lorsque l'agent comptable n'est pas en mesure de prouver qu'un courrier de relance envoyé a bien interrompu le délai de prescription. En l'espèce, faute de pouvoir justifier d'avoir sollicité le débiteur au moyen d'une lettre recommandée, l'agent comptable ne peut prétendre voir sa responsabilité écartée (charge n° 2).

Dans le même sens, et alors que l'agent comptable n'avait pu obtenir le remboursement d'une somme payée indûment, la Cour des comptes a retenu que la saisine d'un huissier, l'établissement d'un état exécutoire par l'ordonnateur puis la créance adressée au mandataire liquidateur, ne pouvaient pas être considérées par le juge des comptes, comme faisant la preuve de diligences suffisantes de la part du comptable – d'autant que ces mesures n'avaient pas permis d'éviter la forclusion et qu'aucune action en relevé de forclusion ne pouvait être constatée (charge n° 5).

En l'espèce, l'agent comptable avait bien tenté d'écarter sa responsabilité en invoquant une délibération par laquelle le conseil d'administration de l'Ecole de Cachan avait décidé que les créances d'un montant inférieur à 800 francs ne donneraient pas lieu à engagement de poursuites contentieuses ou ministère d'huissier. Mais la Cour des comptes a très logiquement indiqué qu'une telle délibération était sans effet sur l'appréciation par le juge des comptes, de la responsabilité du comptable.

Absence de préjudice financier. Les premiers arrêts faisant application du nouveau régime de responsabilité des comptables publics tel qu'il résulte désormais de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011, loi de finances rectificatives pour 2011 (JO 29 décembre, p. 22510) ont été rendus à compter de janvier 2013 (Voir notamment C. comptes, 9 janvier 2013, Ecole nationale des ponts et chaussées, n° 65752. C. comptes, 29 janvier 2013, Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres, n° 65861, *Gestion et fin. publ.* 2013, n° 7 p. 38, *comm. Damarrey*). Ce nouveau régime de responsabilité permet d'en terminer avec la pratique contestable des débet sans préjudice (C. comptes, 17 septembre 2008, Trésorier-payeur général du Nord, *Gestion et fin.*

publ. 2009. 770. C. comptes, 24 novembre 2010, Parc national du Mercantour, *Gestion et fin. publ.* 2011. 781. C. comptes, 7 avril 2011, Commune d'Amnéville, *Gestion et fin. publ.* 2012. 179). Désormais, le juge des comptes apprécie les irrégularités commises par les comptables publics au regard du préjudice financier qu'elles ont occasionné. En l'absence d'un tel préjudice, le juge des comptes peut sanctionner le comptable en mettant à sa charge une somme non rémissible, appréciée par charge retenue à l'encontre du comptable (Voir à ce sujet CE, 21 mai 2014, Rémond, n° 367254 confirmant en cela la position de la 7^e chambre de la Cour des comptes, 29 janvier 2013, *préc.*) et dont il revient au juge des comptes de fixer le montant sans toutefois pouvoir dépasser un millième et demi du montant du cautionnement prévu pour le poste comptable considéré.

En l'espèce, la Cour des comptes a pu relever une erreur d'imputation (à propos d'une avance sur salaire qui s'est avérée être, en réalité, un paiement d'heures complémentaires). Dans ses conclusions, et suivant la jurisprudence classique, le ministère public a, très logiquement, proposé de mettre en débet le comptable du montant de l'irrégularité constatée.

Nous avons pu regretter cette pratique du débet sans préjudice alors que le comptable était ainsi sanctionné alors même que l'erreur commise n'avait emporté aucune conséquence financière (C. comptes, 17 septembre 2008, Trésorier-payeur général du Nord, *Gestion et fin. publ.* 2009. 770. C. comptes, 24 novembre 2010, Parc national du Mercantour, *Gestion et fin. publ.* 2011. 781. C. comptes, 7 avril 2011, Commune d'Amnéville, *Gestion et fin. publ.* 2012. 179).

C'est ce que relève la Cour des comptes à l'occasion de cette espèce en soulignant « que cette erreur d'imputation n'a pas eu de conséquence financière, puisque la somme payée était bien due au titre des heures complémentaires réalisées ». La Cour des comptes en conclut que, dans les circonstances de l'espèce, la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable ne peut être engagée et prononce la levée de la charge mentionnée dans le réquisitoire à hauteur de 275,33 €.

La modicité de la somme a peut être pesée dans la décision de la Cour des comptes. Rappelons que, jusqu'alors, en pareille circonstance, la réponse de la Cour des comptes était, invariablement, celle de la mise en jeu de la responsabilité du comptable public et ce, alors même que l'irrégularité avait été corrigée (C. comptes, 21 juillet 2011, Département

de la Dordogne, *Gestion et fin. publ.* 2012, n° 12 p. 81). On pourra relever qu'en l'espèce, le juge des comptes a fait preuve d'anticipation dans l'application du nouveau régime de responsabilité des comptables publics. Constatant l'absence de préjudice financier, il se refuse à mettre le comptable en débet.

Une solution que l'on retrouve avec la décision INRIA (C. comptes, 14 février 2014, Institut national de recherche en informatique et en automatique, n° 68865, *AJDA* 2014. 675, note Michaut et Picard), mais selon une logique inverse, à propos d'une erreur d'imputation occasionnant un préjudice financier. Étaient en question des remboursements à des agents de nationalité étrangère des taxes dont ces derniers s'étaient acquittés au titre des droits à payer sur les permis de séjour, des dépenses leur incombant personnellement. La Cour des comptes en a déduit que ces remboursements constituaient des compléments de rémunération et que l'incorrecte imputation avait abouti à minorer le compte relatif aux charges de personnel et donc le montant des cotisations sociales à verser. Une erreur d'imputation susceptible de créer un préjudice financier pour l'établissement et justifiant la mise à la charge du comptable public, d'une somme non rémissible.

Extrait

(...)

Considérant que le fait que, par délibération du 22 juin 1999, le conseil d'administration de l'ENSC ait arrêté « que les créances de l'établissement auprès des débiteurs, personnes physiques ou morales, d'un montant inférieur à 800 F. ne donner[ai]ent pas lieu à engagement de poursuites contentieuses sous ministère d'huissier (...) », est sans effet sur l'appréciation par le juge des comptes de la responsabilité du comptable en ce qui concerne le recouvrement des créances d'un montant inférieur à ce seuil (121,96 €); qu'au demeurant, par la même délibération, le conseil d'administration avait précisé que « cette disposition [n'exonér]ait en rien l'agent comptable de l'établissement de mener les diligences nécessaires au recouvrement amiable des dites créances ou de procéder, sur injonction de l'ordonnateur, à une procédure de saisie-rémunérations auprès du tribunal d'instance, à l'encontre des débiteurs »;

(...)

5. Cinquième charge

Attendu que le réquisitoire a considéré que la responsabilité de M. F. semblait

engagée pour avoir payé une somme de 4 511,31 € à une société autre que l'entreprise créancière; qu'en effet, sur le fondement du mandat n° 517 émis le 13 février 2009 au nom de la société Pages Jaunes, M. F. a payé par erreur à une autre entreprise, dénommée l'Annuaire Universel, la somme de 4 511,31 € en règlement d'un annuaire professionnel que l'ENSC avait acquis auprès de Pages Jaunes;

Considérant que M. F. a adressé à l'Annuaire Universel trois lettres de relance, en date des 13 mai, 27 mai et 5 juin 2009; qu'il a, par courrier du 28 juillet 2009, prié un huissier de justice de « bien vouloir faire le nécessaire pour le recouvrement de [la créance] par toute voie de droit »; qu'il a également obtenu l'émission par l'ordonnateur, le 2 septembre 2009, d'un état exécutoire à l'encontre de l'Annuaire Universel;

Considérant par ailleurs que, les vérifications de l'huissier ayant fait apparaître que la société se trouvait en redressement judiciaire, M. F. a, par courrier du 15 septembre 2009, adressé la déclaration de la créance au mandataire judiciaire de l'entreprise; que, par lettre du 16 septembre 2009, celui-ci lui a fait savoir que la déclaration lui était parvenue postérieurement à l'expiration du délai de deux mois prévu aux articles L. 622-26 et R. 622-24 du code de commerce, intervenu le 9 août 2009; que le comptable a indiqué dans sa réponse à la Cour que « la demande d'action en relevé de forclusion a été confiée au service juridique de l'ENS dès réception du courrier du liquidateur. Compte tenu de la liquidation de la société en mai 2011, l'ENS n'aurait certainement pas pu retrouver sa créance »; que cette procédure de demande en relevé de forclusion n'a en définitive pas été engagée;

Considérant toutefois que l'ensemble des diligences faites par le comptable pour obtenir le reversement de la somme indûment payée ne peuvent suffire à le dégager de sa responsabilité; que celle-ci se trouve en effet engagée à raison du paiement irrégulier effectué, et que la preuve du reversement de cette somme indûment payée n'a pas été apportée par le comptable;

Attendu qu'aux termes du paragraphe I de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 susvisée, « les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables du paiement des dépenses »;

Considérant en conséquence qu'il convient de constituer M. F. débiteur de l'ENSC à hauteur de 4 511,31 €.

(...)

8. Huitième charge

Attendu que le réquisitoire a considéré que la responsabilité de M. F. semblait engagée pour avoir versé, sur le fondement d'un ordre de paiement n° 154 émis le 6 février 2008, une avance sur salaire d'un montant de 275,33 € à Mme B., alors qu'à l'appui de l'ordre de paiement figurait un certificat administratif, produit le 4 janvier 2008 par le secrétaire général de l'ENSC, qui faisait apparaître qu'il « [convenait] de verser à [l'intéressée] le montant net de 275,33 € au titre des heures complémentaires d'octobre 2006, afin de régulariser le paiement de décembre 2007 qui [n'avait] pas été suivi du paiement faute de RIB associé à l'opération »;

Considérant que le comptable a indiqué dans sa réponse à la Cour que « cette observation n'appelle pas de commentaire »;

Considérant que la somme versée à Mme B. ne correspondait pas à une avance sur salaire, mais à la rétribution d'heures complémentaires qu'elle avait réalisées en octobre 2006 et qui n'avaient pu lui être payées en même temps que son salaire du mois de décembre 2007;

Considérant que, conformément à l'instruction codificatrice M 93 relative à la réglementation budgétaire, financière et comptable des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel, la dépense correspondante aurait dû être imputée, non pas au compte 425 « Personnel - Avances et acomptes », mais au compte 641 « Rémunération du personnel »; considérant toutefois que cette erreur d'imputation n'a pas eu de conséquence financière, puisque la somme payée était bien due au titre des heures complémentaires réalisées;

Considérant dès lors que, dans les circonstances de l'espèce, la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable ne peut être engagée, et qu'il convient en conséquence de lever la charge mentionnée dans le réquisitoire à hauteur de 275,33 €.

Conclusions n° 19 du 11 janvier 2012 (Extrait)

(...)

II. SUR LE FOND

1.2 Deuxième charge

Était inscrite en restes à recouvrer au 31 décembre 2009 au compte 41127 « Clients divers - Exercice courant », une créance de 3 612,92 €, correspondant à des dépenses de télécommunications

exposées par l'ENSC au bénéfice du lycée Maximilien Sorre de Cachan.

(...)

Le comptable de l'ENSC a adressé au lycée Maximilien Sorre une lettre de rappel, en date du 28 juillet 2009, mais la transmission de ce courrier ne semble pas avoir interrompu le cours de la prescription prévue à l'article 1^{er} de la loi du 31 décembre 1968.

En effet, en cas de demande de paiement ou de réclamation écrite, le créancier doit être en mesure d'apporter par tous moyens - notamment l'accusé de réception d'une lettre envoyée en recommandé - la preuve que le débiteur a bien reçu la demande ou la réclamation. En l'espèce, cette précaution ne paraît pas avoir été prise.

1.4 Quatrième charge

(...)

Dans la mesure où il semblait que l'avance sur salaire payée à Mme B. ait en réalité correspondu à la rétribution d'heures complémentaires réalisées par l'intéressée, le ministère public précisait que dans l'hypothèse où, compte tenu de cet élément, la Cour ne souhaiterait pas rechercher la responsabilité du comptable pour ne pas avoir obtenu la régularisation de l'avance, il lui serait loisible de la mettre en jeu pour ne pas avoir procédé au contrôle de l'exacte imputation de la dépense.

1.5 Cinquième charge

(...)

Les vérifications de l'huissier ayant fait apparaître que la société se trouvait en redressement judiciaire, M. F. a, par courrier du 15 septembre 2009, adressé la déclaration de la créance au mandataire judiciaire de l'entreprise, (...). Par lettre du 16 septembre 2009, celle-ci lui a fait savoir que la déclaration lui était parvenue postérieurement à l'expiration du délai de deux mois prévu aux articles L. 622-26 et R. 622-24 du code de commerce, intervenu le 9 août 2009. Par le même courrier, l'huissier a rappelé à l'agent comptable qu'il lui appartenait d'apprécier l'opportunité de réaliser auprès du juge-commissaire une action en relevé de forclusion mais cette démarche n'a pas été entreprise.

Il ressort de la jurisprudence de la Cour que, même adéquates, complètes et rapides, les diligences faites par le comptable pour obtenir le reversement de sommes indûment payées sont insuffisantes pour le dégager de sa responsabilité. Dans ce cas particulier, en effet, le comptable est tenu à une obligation de résultat, ce qui signifie que seul le recou-

vrement de la somme correspondant au versement indu conduira le juge des comptes à ne pas mettre en jeu sa responsabilité personnelle et pécuniaire, qui se trouve engagée à raison d'un paiement irrégulier et non du défaut de recouvrement d'une recette.

En l'espèce, la preuve du reversement de la somme payée à l'Annuaire Universel n'ayant pu être apportée par M. F., le ministère public a considéré que la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable semblait engagée pour avoir payé la somme de 4 511,31 € à une société autre que l'entreprise créancière.

1.8 Huitième charge

Sur le fondement d'un ordre de paiement n° 154 émis le 6 février 2008, M. F. a versé, dans les conditions indiquées *supra*, une avance sur salaire d'un montant de 275,33 € à Mme B.

A l'appui de l'ordre de paiement figurait un certificat administratif produit le 4 janvier 2008 par le secrétaire général de l'ENSC, faisant apparaître qu'il « [convenait] de verser à [l'intéressée] le montant net de 275,33 € au titre des heures complémentaires d'octobre 2006, afin de régulariser le paiement de décembre 2007 qui [n'avait] pas été suivi du paiement faute de RIB associé à l'opération ». Ainsi, la somme versée à Mme B. ne correspondait pas à une avance sur salaire mais à la rétribution d'heures complémentaires qu'elle avait réalisées en octobre 2006 et qui n'avaient pu lui être payées en même temps que son salaire du mois de décembre 2007.

Conformément à l'instruction codificatrice M 93 relative à la réglementation budgétaire, financière et comptable des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel, la dépense correspondante aurait dû être imputée non pas au compte 425 « Personnel - Avances et acomptes », mais au compte 641 « Rémunération du personnel ».

Le ministère public a considéré qu'au titre du contrôle de l'exacte imputation de la dépense il incombait à M. F. de réaliser, en application des dispositions de l'article 12 B du règlement général sur la comptabilité publique, de refuser de payer à Mme B. la somme de 275,33 € et qu'en s'abstenant de suspendre le versement de cette somme, le comptable paraissait avoir engagé sa responsabilité personnelle et pécuniaire.

2. Analyse des réponses du comptable (Charge n° 5)

2.5.2 Les observations. Le ministère public relève que le comptable, qui avait la faculté de faire une demande en relevé

de forclusion, n'a pas engagé cette procédure.

Par ailleurs, le fait qu'il ait saisi le service juridique de l'ENS ne l'exonère en rien de la responsabilité qui lui incombait d'assurer par tout moyen le recouvrement de la créance litigieuse.

Enfin, l'argument consistant à faire valoir que la production dans les temps de la créance n'aurait pas permis de recouvrer les sommes dues est inopérant au regard de la jurisprudence bien établie de la Cour. Il lui appartenait de faire des diligences adéquates, complètes et rapides.

Aussi la Cour pourra-t-elle constituer M. F. débiteur de l'ENSC à hauteur de 4 511,31 €.

Cour des comptes, 4^e Chambre, arrêt n° 64262, 22 juin 2012, Centre hospitalier spécialisé "Le Pont-Pietin" à Blain

Appel ; appel du ministère public [confirmation du jugement]. Gestion patente ; régies d'avances ; caractère libératoire du paiement ; incapables majeurs ; personnes hospitalisées.

La décision commentée suscite l'étonnement car il est surprenant que la Cour des comptes ait statué, sur conclusions contraires du Parquet, au terme d'une argumentation aussi lapidaire.

Par jugement du 28 septembre 2010, l'agent comptable du centre hospitalier spécialisé « Le Pont Piétin » à Blain avait été déchargé de sa gestion pour l'exercice 2007. Le réquisitoire entendait toutefois obtenir, en appel, la mise en débet de ce comptable pour un montant total de 48 707,50 euros destinés à reconstituer l'avance du régisseur d'avances de ce centre hospitalier qui avait décaissé cette somme en 2006 et 2007 par 1 288 versements d'argent de poche à des personnes hospitalisées.

S'agissant de personnes hospitalisées, qui doivent faire l'objet d'une protection particulière, les règles applicables autorisent l'agent comptable à proposer aux responsables des établissements de santé la création d'une régie d'avances confiée à un agent administratif (Titre 7 de l'instruction codificatrice n° 06-031-A-B-M du 21 avril 2006 consacré à la gestion des dépôts des personnes hospitalisées). Il convient ensuite de distinguer selon que les hospitalisés sont ou non assistés. S'ils ne sont pas assistés, ils peuvent donner au comptable une autorisation sous seing privé à l'effet d'encaisser leurs revenus, d'acquitter leurs dettes ou encore de placer leurs fonds. Si cette autorisation sous-seing privé porte mention

de la demande d'acquiescement des menues dépenses par le régisseur, alors ce dernier peut se charger d'exécuter ces dépenses dans le cadre d'une régie d'avances (coiffeur, manucure...) et répondre aux demandes d'argent de poche des personnes hospitalisées. Si les hospitalisés sont des incapables majeurs, leurs biens sont administrés dans les conditions prévues par les articles 491-4, 499 et 500 du code civil et par les décrets n° 69-195 du 15 février 1969 pris pour l'application de l'article 499 du code civil et n° 69-196 du 15 février 1969 fixant les modalités de gestion des biens de certains incapables majeurs dans les établissements de soins, d'hospitalisation et de cure publics – ainsi que le prévoit l'article R. 1112-37 du Code de la santé publique.

Sur la procédure, tout d'abord, le parquet a pu relever que la CRC avait repris, dans son jugement, les arguments de fait et de droit exposés par le ministère public et le rapporteur sans les distinguer et les attribuer expressément à l'un ou l'autre. C'est un point qui était contesté par le procureur financier près la CRC, auteur de l'appel. Partageant sur ce point les conclusions de son ministère public, la Cour des comptes a pu retenir que cette omission n'est pas constitutive d'une irrégularité de forme dès lors que l'ensemble des arguments y sont repris (art. R. 241-41 CJF).

Sur le fond, le ministère public près la CRC soutenait l'absence de caractère libératoire des paiements s'agissant de remise d'argent de poche à des agents de l'établissement pour le compte de personnes hospitalisées (civilement incapables ou dans l'incapacité de se déplacer) sur le fondement de « chèques jaunes » - les règles en usage dans ce centre hospitalier ayant méconnu les règles de la comptabilité publique :

- l'acte constitutif de la régie ne prévoit pas la possibilité pour le régisseur de procéder au paiement entre les mains d'un représentant du créancier et aucune autorisation du comptable assignataire n'a été produite ;
- la remise d'argent a pu avoir lieu en l'absence d'autorisation des personnes assurant la tutelle ;
- aucun mandat n'avait été donné par les patients ;
- la preuve de la remise effective des sommes aux patients ne pouvait être rapportée ;
- selon les règles applicables, la signature par deux témoins au moment du paiement n'autorisait nullement la remise des fonds.

Autant d'éléments relevés par la CRC... et qui, en tant que tels, traduisaient bien une méconnaissance des règles de la comptabilité publique. Pourtant, au terme de son jugement, la CRC en concluait à la décharge de l'agent comptable. C'est cette contradiction qui avait conduit le procureur financier près la CRC à interjeter appel devant la Cour des comptes. C'est cette même contradiction que le parquet met en évidence dans ses conclusions devant la Cour des comptes. A l'évidence, ce jugement était entaché d'une contradiction de motif au regard des éléments de fait relevés.

De façon surprenante, la Cour des comptes ne retient pas ces arguments et confirme le jugement, avec une motivation lapidaire fondée sur la production, par l'agent comptable, des justificatifs de paiement : les « chèques jaunes »...

Extrait

(...)

Sur la régularité du jugement :

Attendu que l'appelant estime que le jugement ne statuerait pas sur les propositions du rapporteur et sur les conclusions du ministère public, en méconnaissance de l'article R. 241-41 du code des juridictions financières ;

Mais attendu que, même s'il ne les attribue pas expressément au rapporteur et au ministère public, le jugement, dans ses motifs, statue sur les propositions du premier et les conclusions du second ; qu'ainsi la chambre régionale n'a pas méconnu l'article R. 241-41 du code des juridictions financières ;

Attendu que l'appelant estime que le jugement serait irrégulier en ce que ses motifs seraient en contradiction avec son dispositif ;

Mais attendu que le dispositif du jugement entrepris, qui dit qu'il n'y a pas lieu à charge à l'encontre de Mme P., est conforme à la conclusion à laquelle la chambre parvient au terme de l'énoncé de ses motifs, après qu'elle a retenu des éléments exonérateurs de responsabilité ; qu'ainsi la contradiction alléguée n'est pas établie ;

Sur les moyens d'infirmer :

Attendu que, selon l'appelant, les éléments retenus par la chambre ne sont pas exonérateurs de responsabilité, dans la mesure où aucune pièce n'aurait été produite par Mme P. qui attesterait de la remise effective par le régisseur des fonds aux bénéficiaires ;

Attendu que dans le réquisitoire introductif, et lors de l'instruction de l'affaire en première instance et en appel, ont été évoqués d'autres éléments à charge, tenant notamment à l'absence à l'appui des paiements de mandats sous seing privé ou, s'agissant des incapables majeurs, d'autorisations données par leur tutelle, en méconnaissance de l'instruction codificatrice du 21 avril 2006 susvisée, ainsi qu'à la prescription, par l'article R. 1112-51 du code de la santé publique, de dépôt de fonds destinés aux patients entre les mains de membres du personnel hospitalier ;

Mais attendu que la Cour, lorsqu'elle statue au fond sur un jugement qu'elle n'a pas annulé, est liée par les moyens d'infirmer énoncés dans la requête en appel ; qu'il n'y a ainsi pas lieu d'examiner, en l'espèce, des moyens d'infirmer autres que celui tendant à la mise en jeu de la responsabilité de Mme P. au motif qu'elle n'aurait produit aucune pièce pour attester la remise effective des fonds, par le régisseur, aux bénéficiaires ;

Sur le fond :

Attendu que les dépenses litigieuses retenues par le réquisitoire susvisé du 22 mars 2010 concernent 1 288 remises d'espèces dont 214 intervenus en décembre 2006, janvier 2007 et décembre 2007 et 1 074 de février 2007 à novembre 2007 ;

Attendu que Mme P. a fourni en première instance, à titre d'exemple de justificatifs des paiements en espèces, des pièces, dites « chèques jaunes », afférentes aux 214 paiements susvisés ;

Attendu que ces « chèques jaunes » présentés au régisseur lors du paiement mentionnent notamment le montant versé et l'identité du bénéficiaire ; qu'ils portent soit la signature du bénéficiaire, soit celles de deux témoins qui suppléent, le cas échéant, à l'incapacité de signer dudit bénéficiaire ; que ces pièces suffisent à attester du paiement aux bénéficiaires ;

Attendu que l'appelant soutient qu'aucune pièce n'a été produite pour attester la remise effective des fonds, par le régisseur, aux bénéficiaires ; que ce moyen n'est pas fondé puisque Mme P. avait produit des justificatifs suffisants à cet égard pour 214 paiements retenus par le réquisitoire ;

Qu'ainsi il n'y a pas lieu d'infirmer le jugement à ce motif ;

Par ces motifs,

ORDONNE :

Article unique. La requête est rejetée.

Conclusions n° 378 du 16 mai 2012
(Extrait)

III. LA REGULARITE DE LA PROCEDURE

Le ministère public appelant estime que « *le jugement ne statue explicitement ni sur ses conclusions, ni sur les propositions contraires du rapporteur en méconnaissance des obligations posées par l'article R. 241-41 du code des juridictions financières* ».

Ce moyen, portant sur la forme, étant de nature à entraîner l'annulation du jugement doit être examiné avant le moyen principal portant sur le fond de l'affaire.

L'article R. 241-41 du code des juridictions financières énonce que « *le jugement motivé, statue sur les propositions du rapporteur, les conclusions du ministère public et les observations des autres parties* ».

La motivation est bien une condition essentielle à la légalité des jugements et il appartient au rapporteur de vérifier la clarté et l'exhaustivité de la motivation du jugement attaqué.

Depuis l'arrêt Centre hospitalier de Thiers (CC 24 janvier 2008, rec. p.6), la Cour impose une obligation de motivation des décisions de décharge lorsque le ministère public a conclu en sens opposé. Elle a ensuite considéré que le juge devait répondre « *explicitement à l'ensemble des arguments produits en réponse aux jugements provisoires* » (CC 27 mars 2008, Commune de Châtelleraut, GFP 2009 p. 780) avant de renoncer à cette exigence dans son arrêt Commune de Riom du 7 avril 2011 dès lors que les moyens développés par les parties sont discutés.

En l'espèce, il apparaît que le jugement dans sa motivation reprend les arguments de fait et de droit exposés par le ministère public dans son réquisitoire et dans ses conclusions, ainsi que ceux du rapporteur sans toutefois les distinguer et les attribuer précisément à l'un ou à l'autre. Cette omission regrettable ne saurait être constitutive d'une irrégularité de forme dès lors que l'ensemble des arguments y sont repris.

Les moyens invoqués par Mme P., comptable, sont repris dans la décision qui intègre, par ailleurs, les éléments résultant de l'instruction à l'audience tels que les observations orales de l'ordonnateur.

Enfin, la décision rendue par chambre est motivée.

À la lumière de l'ensemble de ces éléments, il n'apparaît pas que le moyen soulevé par l'appelant puisse être admis.

IV. SUR LE FOND

Le procureur financier près la chambre régionale des comptes des Pays de la Loire sollicite l'infirmité du jugement entrepris et fait valoir à l'appui de sa requête d'appel que les motifs du jugement sont en contradiction avec son dispositif, lequel ne déduit pas les conséquences légales de ses propres constatations dont il résulte une méconnaissance du règlement général sur la comptabilité publique et, en l'espèce, de l'absence du caractère libératoire des paiements litigieux.

1) Rappel des faits de la cause

À la suite de l'examen juridictionnel des comptes n° 2010-0047, le ministère public près la chambre des Pays de la Loire a pris le réquisitoire n° 2010-004 du 22 mars 2010 qui retenait une charge à l'égard du comptable portant sur les opérations de l'exercice 2007 de la régie d'avances, dite « banque des hospitalisés », instituée par décision du directeur du 2 janvier 1990 au centre hospitalier de Blain. Sur le fondement des coupons intitulés « chèques jaunes », le régisseur a remis aux agents de l'établissement pour le compte des personnes hospitalisées, civilement incapables ou dans l'incapacité de se déplacer, des fonds en espèces à hauteur de 48 797,50 euros constituant leur argent de poche.

Il ressort du dossier que, en vertu des règles de fonctionnement de la régie, les patients se font remettre au sein des unités un « chèque » correspondant à la somme à retirer, visé par un « ordonnateur de paiement », membre de l'équipe de soins agissant sous l'autorité du médecin, du cadre supérieur ou du cadre de santé de l'unité. Le montant de ce chèque est fixé par le tuteur en lien avec l'équipe soignante.

Deux hypothèses doivent être distinguées :

- Si le patient vient retirer lui-même son argent, il présente au guichet son « chèque jaune ». Le régisseur, après s'être assuré du visa de « l'ordonnateur de paiement », remet la somme au patient pour acquit contre remise du chèque. Cette hypothèse n'appelle aucune observation particulière ;

- Si le patient n'est pas en mesure d'être présent physiquement, deux témoins, personnels soignants de l'établissement, confirment son identité en contresignant au verso le « chèque jaune » visé par « l'ordonnateur de paiement ». Un personnel soignant vient ensuite récupérer la somme en espèces contre remise du chèque pour le compte du patient.

La charge ayant motivé le réquisitoire initial porte sur les conditions de représentation du patient non présent physiquement et de remises d'espèces par le régisseur de la « banque des hospitalisés » du centre hospitalier spécialisé « Le Pont Piétin » à des « représentants » de patients ne sachant ou ne pouvant pas signer et qui conduisent le régisseur à ouvrir sa caisse au profit de personnes non qualifiées au sens du règlement général de la comptabilité publique.

Il était ainsi fait grief à Mme P., comptable en fonctions au moment des faits et responsable à ce titre des opérations effectuées par le régisseur, de ne pas s'être assurée du caractère libératoire des règlements ainsi effectués au sens des articles 34 et 35 du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général de la comptabilité publique.

2) Le constat de la méconnaissance des règles de la comptabilité publique

a - Les règles applicables

Les régisseurs sont responsables des contrôles qu'ils sont tenus d'exercer en matière de dépenses dans les mêmes conditions que celles qui sont prévues pour les comptables publics par l'article 12 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962. Ils sont en particulier chargés du contrôle du caractère libératoire des règlements.

Aux termes des articles 34 et 35 du décret du 29 décembre 1962, le règlement d'une dépense est libératoire lorsqu'il intervient selon l'un des modes de règlement prévus par la réglementation au profit du créancier ou de son représentant qualifié.

Aux termes de l'instruction codificatrice n° 06-031-A-B-M du 21 avril 2006 relative aux régies de recette, d'avances et de recettes d'avances des collectivités territoriales et de leurs établissements publics¹, « *En principe, le régisseur n'effectue de paiement qu'entre les mains du véritable créancier* ». Toutefois, à titre dérogatoire, et afin d'accélérer le règlement des dépenses des collectivités locales et des établissements publics, le régisseur pourra être autorisé :

- par le comptable assignataire, à procéder au paiement entre les mains du représentant du créancier ;
- par la personne assurant la tutelle, à régler à des incapables majeurs, d'une part des sommes de faible montant correspondant à la réalisation de petits travaux pour le compte de l'établissement

¹ À l'époque des faits, antérieurs à la loi dite HPST du 21 juillet 2009, les établissements publics de santé étaient des établissements publics locaux.

d'accueil (...), d'autre part l'argent de poche dans les établissements d'hébergement ... » ;

- par les malades eux-mêmes, à verser des fonds à une personne de leur choix à laquelle ils peuvent donner procuration sous seing privé. Toutefois, en toute hypothèse, les personnels administratif, médical et de soins ne peuvent être les mandataires des patients- créanciers².

Aux termes de cette même instruction, le régisseur doit obtenir un acquit ne contenant ni restrictions, ni réserves, **au moment du paiement**, comprenant la date et la signature de la partie prenante. Lorsque le créancier ne sait pas ou ne peut pas signer, le régisseur doit faire constater la réalité du paiement par des témoins. La preuve testimoniale est admise pour les paiements qui ne dépassent pas 750 euros. Le régisseur atteste sur la pièce justificative que la partie prenante a déclaré ne savoir ou ne pouvoir signer et que le règlement a été effectué en présence de deux témoins qu'il désigne. Le régisseur et les deux témoins signent cette déclaration. Cette disposition permet à un régisseur de faire constater la réalité d'un paiement.

b - Un dispositif de remises d'espèces méconnaissant les règles de la comptabilité publique

Le dispositif de remises d'espèces appliqué par le centre hospitalier spécialisé Le Pont Piétin dans le cadre de la régie d'avances a méconnu les règles de la comptabilité publique en vigueur rappelées ci-dessus dès lors que :

- l'acte constitutif de la régie de la « banque des hospitalisés » ne prévoit pas la possibilité pour le régisseur de procéder au paiement entre les mains d'un représentant du créancier et aucune autorisation du comptable assignataire en ce sens n'a été produite ;

- aucune autorisation émanant des personnes assurant la tutelle n'a été produite pour les versements litigieux ;

- aucun mandat qu'aurait pu donner le patient à une personne de son choix n'a été produit, étant précisé qu'en tout état de cause, ce mandat ne pouvait être donné à un membre du personnel administratif, médical ou de soins.

Par ailleurs, l'argument invoqué par Mme P. relatif à la signature par les deux témoins de l'ordre de paiement est sans effet dès lors que cette procédure a pour simple objet de prouver la réalité d'un paiement et n'autorise pas la remise de fonds à ces témoins.

Ce n'est pas une question de preuve testimoniale qui est ici en cause mais bien l'absence d'acquit libératoire du paiement du fait des modalités de représentation du patient. Autrement dit, les patients n'ont pas, sous seing privé, donné procuration à une personne de leur choix pour retirer des fonds, mais sont représentés de façon indistincte par les personnels de soins selon la présence au tableau de service de ces derniers, sans qu'au surplus la preuve de la remise effective de l'argent au patient puisse être au final établie.

c - Une méconnaissance des règles de la comptabilité publique admise par la chambre dans son jugement

Le jugement entrepris, faisant siens les arguments du procureur financier figurant dans son réquisitoire du 30 mars 2010 et dans ses conclusions, fait le constat de la méconnaissance des règles de la comptabilité publique et mentionne dans sa motivation que :

« les règlements aux personnes ne pouvant se déplacer sont effectués sans vérification formelle de leur caractère libératoire ; que le paiement au représentant du créancier n'est ni prévu dans l'acte constitutif de la régie, ni autorisé explicitement par le comptable assignataire ; que ce dernier ne dispose pas davantage du mandat que le malade aurait pu donner à la personne de son choix » ;

« la réponse du comptable montre que les règles de la comptabilité publique ne sont que partiellement suivies ; qu'en particulier, le « chèque jaune », signé en amont de la procédure, ne permet ni au régisseur, ni au comptable de s'assurer de la remise effective des sommes retirées à la personne hospitalisée, lorsque celle-ci ne peut se déplacer ».

3) Une décision reposant sur une contradiction de motifs

En dépit de ce constat et reprenant à son compte les arguments de Mme P., la chambre décide de ne pas retenir le principe de sa responsabilité personnelle et pécuniaire aux motifs que :

- *« la traçabilité de la remise de fonds peut être reconstituée grâce aux écritures de celles du mandataire, du régisseur et comptable et des pièces conservées » ;*

- les modalités de fonctionnement de cette régie, arrêtées d'un commun accord avec la direction de l'établissement, s'inscrivent dans une démarche thérapeutique ;

- aucune contestation à l'encontre de Mme P., comptable, et de M. G., ordonnateur, n'a été élevée ni par les personnes hébergées, ni par le juge des tutelles qui

approuve les comptes annuels des personnes protégées ;

- aucun détournement n'a été révélé et une organisation plus rigoureuse et mieux sécurisée de la procédure est actuellement recherchée.

La chambre, à l'appui de sa décision, a retenu des éléments de fait tels que le contexte et l'absence de fraude révélée, qui sont inopérants et qui ne pouvaient, en l'état de la méconnaissance des règles de la comptabilité publique qu'elle avait pourtant constatée dans le cadre du fonctionnement de cette régie, lui permettre de conclure à l'absence de mise en cause de la responsabilité personnelle et pécuniaire de Mme P.

Comme le soutient l'appelant, dès lors qu'elle avait constaté l'absence d'acquit libératoire du paiement du fait des modalités de représentation du patient lors des remises de fonds, la chambre ne pouvait que retenir le principe de la responsabilité personnelle et pécuniaire de Mme P. sur le fondement des dispositions de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 modifiée selon lesquelles :

- la responsabilité du comptable s'étend aux opérations des régisseurs ;

- les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables du recouvrement (...) du paiement des dépenses ;

- les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables des contrôles qu'ils sont tenus d'assurer en matière (...) de dépenses (...) dans les conditions prévues par le règlement général sur la comptabilité publique ;

- la responsabilité personnelle et pécuniaire prévue ci-dessus se trouve engagée dès lors qu'une dépense a été irrégulièrement payée (...).

La Cour, (formation interchambres d'appel, 26 mars 1996, Centre hospitalier départemental de Saint-Denis, Rec. p. 37) comme le Conseil d'Etat (par exemple CE 2 juin 2010, Ministre de la défense c/ Zellal, Leb. p.182), estime que les contradictions entre les motifs et une partie du dispositif justifient l'annulation.

À la lumière de l'ensemble de ces éléments, le ministère public conclut à l'admission au fond du moyen soutenu au fond par le procureur financier et à l'annulation du jugement de la chambre régionale des comptes des Pays de la Loire.

L'affaire étant en état d'être jugée, la Cour pourrait constituer le comptable en débet. Si elle voyait dans cette contradiction une simple erreur de fait ou de droit, elle pourrait prononcer l'infirmité de la décision entreprise.

² L'article R. 1112-51 énonce « aucune somme d'argent ne peut être versée aux personnels par les malades, soit à titre de gratification, soit à titre de dépôt ».

Cour des comptes, 7^e Chambre, arrêt n° 64270, 25 juin 2012,

Chambre d'agriculture de la Guadeloupe

Gestion patente ; recettes ; diligences. Tenue de la comptabilité ; désordre ; manquant en valeurs. Marchés publics ; pièces justificatives.

L'examen de certaines comptabilités laisse deviner le désordre qui y règne... la multiplicité des irrégularités à constater, en est le reflet. En l'espèce, le débet supporté par le comptable trouve, diversement, son origine :

- dans le défaut de diligences complètes, rapides et adéquates dans le recouvrement de recettes (charges n° 1, 2 et 5) et la prescription des créances qui s'en est suivie (C. comptes, 8 mars 1937, Commune de Bordeaux, *Rec. C. comptes* 45 ; GAJF, 4^{ème} éd., n° 22. C. comptes, 27 février 1964, 19 mars 1964, Commune d'Igny-le-Jard, *Rec. C. comptes* 91. C. comptes, 16 juin et 5 juillet 2004, TPG de la Savoie, *La Revue du Trésor* 2005. 310. C. comptes, 18 oct. 2006, Parc national du Mercantour : *La Revue du Trésor* 1110. C. comptes, 12 mai 2010, Budget annexe « Contrôle et exploitation aériens », *Gestion et fin. publ.* 2011. 766. C. comptes, 24 novembre 2010. Port autonome de Paris, *Gestion et fin. publ.* 2011. 778. C. comptes 16 décembre 2010, Centre départemental de gestion de la fonction publique territoriale de l'Allier, *Gestion et fin. publ.* 2012, n° 5 p. 61. CRC Haute-Normandie, 17 décembre 2002, Commune de Grand-Couronne, *La Revue du Trésor* 2003. 466)

- à raison de participations dans des sociétés non justifiées par un titre ou une attestation (combiné à la perte de titres constitutive d'un manquant en valeurs) (charge n° 3) ;

- dans les irrégularités affectant l'état des restes à recouvrer en ce qu'il ne justifie pas du solde du compte au 31 décembre mais à la fin de la « journée complémentaire » et en ce qu'il ne fait pas apparaître clairement les créances à recouvrer (charge n° 4) ;

- dans le solde non justifié du compte « subventions à recevoir » (charge n° 6) ;

- à propos de dépenses payées avant ordonnancement, le constat que l'état de développement ne fait apparaître ni la nature des dépenses imputées ni leur situation (charge n° 7). Des justifications ont toutefois pu être apportées en cours de procédure permettant de décharger le comptable ;

- à raison de chèques impayés inscrits en non valeur au lieu de les imputer au

compte 429 « Déficits et débits des comptables et régisseurs » ou de solliciter décharge ou remise gracieuse (charge n° 8) – Voir notamment C. comptes, 27 janvier 2005, Syndicat interhospitalier de la région d'Ile-de-France, *La Revue du Trésor* 2006. 44 ;

- à raison du paiement d'un marché sur simples factures sans que le contrat ait été fourni au comptable, l'empêchant ainsi de vérifier la validité de la créance (charge n° 9) – sur l'examen de la validité d'une créance résultant de l'exécution d'un marché : C. comptes, 30 mars 2000, Syndicat intercommunal pour l'incinération des déchets du Pays de Quimper, *La Revue du Trésor* 2001. 33. C. comptes, 6 décembre 2001, Commune de Béthune, *La Revue du Trésor* 2003. 216. C. comptes, 11 février 2002, Institut national des jeunes aveugles, *La Revue du Trésor* 2002. 719. C. comptes, 30 avril 2003, Ecole nationale de la magistrature, *La Revue du Trésor* 2004. 206. C. comptes, 26 janvier 2006, Service départemental d'incendie et de secours du département de l'Ain, *La Revue du Trésor* 2007. 155.

Le lecteur assidu de cette chronique comprendra que, parmi ces irrégularités, certaines sont d'un tel classicisme qu'elles ne peuvent que témoigner de la légèreté avec laquelle l'agent comptable a tenu sa comptabilité. À juste titre, il conviendrait de renvoyer ce dernier à la (re)lecture des dispositifs réglementaires applicables et, plus encore, aux décisions du juge des comptes afin que soit pleinement saisie la portée de la responsabilité supportée par le comptable public... Face à un tel désordre, il faut supposer qu'une demande de remise gracieuse soit délicate à obtenir.

Extrait

(...)

Charge n° 3

Considérant que le compte 266 « Autres formes de participation » présentait au 31 décembre 2008 un solde de 21 586,78 € et que parmi ces participations, cinq d'entre elles (...) ne pouvaient être justifiées par la production de titres ou de justifications pour un montant total de 13 888,10 € ;

Considérant que M. N. n'a apporté aucun élément nouveau lors de la procédure contradictoire permettant de justifier la présence de ces participations dans les comptes de la chambre d'agriculture ;

(...) Considérant que la perte de titres étant constitutive d'un manquant en valeurs, le défaut de justification de participations détenues par la chambre

d'agriculture fonde la responsabilité personnelle et pécuniaire de M. N. (...);

Charge n° 4

(...) Considérant qu'il avait été constaté que le compte n° 411 « Clients », intitulé en fait « Utilisateurs », présentait, au 31 décembre 2008, un solde de 795 703,54 € non justifié par un état de restes à recouvrer ; que l'état produit ne justifiait pas le compte au 31 décembre 2008 mais à la fin de la « journée complémentaire » (solde de 794 896,94) ; qu'en outre, cet état ne faisait pas apparaître clairement les créances restant à recouvrer ;

Considérant que le comptable, lors de la procédure contradictoire, a fourni, dans un premier temps, un état des restes à recouvrer au 31 décembre 2008 présentant un solde de 795 703,94 €, puis, dans un second temps, un état des restes à recouvrer tenant compte uniquement des créances non soldées au 31 décembre 2010 ; que ces états ne permettent cependant pas de justifier le solde du compte dans la mesure, notamment, où les recouvrements ne sont pas, le plus souvent, liés à un titre et à un débiteur identifié ;

(...) Considérant que l'impossibilité de M. N. de justifier le solde du compte n° 411 au 31 décembre 2008 et l'absence de diligence en vue d'apurer les créances qui y figurent, pour certaines fort anciennes, compromettent leur recouvrement et fondent ainsi la mise en jeu de sa responsabilité personnelle et pécuniaire à hauteur du solde du compte 411, soit 795 703,54 € au titre de l'exercice 2008, somme augmentée des intérêts de droit à compter du 27 septembre 2011 ;

Charge n° 6

(...) Considérant qu'il avait été relevé que, au 31 décembre 2008, le compte 441 « État et autres collectivités publiques-Subventions à recevoir » était débiteur de la somme de 2 889 376,84 € ; que l'état des restes à recouvrer, normalement destiné à en justifier le solde, listait à la fois des titres de recettes imputés au débit pour un montant de 6 574 651,12 € et des versements reçus au crédit pour un montant de 3 685 274,18 €, sans qu'il soit possible de rattacher les seconds aux premiers ; qu'en outre, la mention « titre à émettre » ou « à annuler » figuraient en observation pour certains versements ; que suite aux demandes réitérées de fournir un état des subventions à recevoir faisant clairement apparaître celles qui restaient à recouvrer (date d'imputation, référence du titre de recettes, montant initial et solde), le comptable avait fourni des états de solde analogue au premier produit ; et enfin, qu'interrogé sur les dili-

gences exercées en vue du recouvrement des subventions en cause, il n'avait fourni que des lettres des 31 décembre 2004 et 22 juillet 2008 adressées à l'ordonnateur en précisant qu'aucune relance n'avait été faite auprès des financeurs ;

Considérant que M. N., lors de la procédure contradictoire, a indiqué « le président de la chambre gère les dossiers, demande le versement des subventions et doit informer le comptable des recettes attendues. Il doit également annuler les subventions qui ne seront jamais perçues, non par le fait du comptable, mais parce que les projets n'ont pas abouti. Toute cette partie a été négligée par l'ordonnateur pour arriver à la situation actuelle (...). À ce stade le problème est budgétaire. Il faut que l'ordonnateur ouvre à son budget les crédits nécessaires pour régulariser les opérations débitrices. Sur les exercices 2009 et 2010 des provisions pour un montant de 1 800 000 € sont comptabilisées pour apurer les comptes 441 et 411 et l'opération pourrait être clôturée définitivement en 2011. » ;

Considérant que le comptable a également produit un état des restes à recouvrer du solde du compte 441 arrêté au 31 décembre 2010 ne retraçant que les créances non soldées avec la référence à un titre identifié, mais qui présente au 31 décembre 2008 un solde supérieur à celui du compte 441 arrêté à la même date ; que ces documents ne sauraient justifier le solde du compte 441 au 31 décembre 2008 ;

(...) Considérant que l'impossibilité de M. N. de justifier le solde du compte n° 411 au 31 décembre 2008 et l'absence de diligences en vue d'apurer les créances qui y figurent, pour certaines fort anciennes, compromettent leur recouvrement et fondent ainsi la mise en jeu de sa responsabilité personnelle et pécuniaire à hauteur du solde du compte 441, soit 2 889 376,84 € au titre de l'exercice 2008, somme augmentée des intérêts de droit à compter du 27 septembre 2011 ;

Charge n° 7

Considérant qu'il avait été relevé qu'au 31 décembre 2007 le compte 4721 « Dépenses payées avant ordonnancement », intitulé en fait « dépenses à régulariser », présentait un solde débiteur de 30 758,82 € ; que l'état de développement de son solde ne faisait clairement apparaître ni la nature des dépenses imputées (payées avant ordonnancement, à vérifier ou à régulariser) ni leur situation ; que cet état listait à la fois des dépenses imputées au débit pour un montant total de 35 289,07 € et les régularisations faites ou les mandats émis au crédit pour un montant de 4 530,25 €, sans qu'il soit possible de rattacher les seconds aux premiers ;

Considérant que, au cours de la procédure contradictoire, le comptable a produit un état des solde au 31 décembre 2010 et le bordereau des régularisations effectuées justifiant de la régularisation de la quasi-totalité des écritures en cause, un reliquat d'un montant de 838,26 € restant à régulariser sur 2011 ;

Considérant que le comptable a régularisé la quasi-totalité des écritures du compte 472, le solde étant en cours de traitement ; qu'il y a donc lieu de prononcer un non-lieu à charge concernant M. N., au titre de l'exercice 2008 ;

Conclusions n° 334 du 2 mai 2012 (Extrait)

(...)

2. Sur le fond

Huitième charge

Il avait été constaté que le compte n° 5117 « Chèques impayés » présentait au 31 décembre 2008 un solde débiteur de 4 777,36 € ; que l'état de développement de ce solde ne faisait pas apparaître clairement la liste des chèques demeurés impayés et récapitulait à la fois ceux imputés au débit pour un montant total de 49 051,36 € et les régularisations faites, imputées au crédit, pour un montant total de 1 280 €, sans qu'il soit possible de rattacher les secondes aux premiers.

Au surplus, à la demande de produire, pour tous les chèques impayés figurant au compte n° 5117, la copie du chèque, les justifications de la première et seconde présentation ainsi que les autres diligences accomplies pour recouvrer les créances correspondantes, le comptable avait répondu que les lettres de relance étaient établies par l'ordonnateur et qu'il n'avait pas effectué d'autres diligences.

Le ministère public avait donc engagé la responsabilité de M. N. au motif qu'à défaut d'avoir obtenu une régularisation des chèques impayés, par une nouvelle présentation ou l'émission de nouveaux chèques, l'apurement du compte n° 5117 aurait dû être effectué dans les conditions définies par l'instruction M9-1 ce qui n'avait pas été fait.

En réponse, lors de l'instruction, le comptable a précisé que le solde du compte avait été ramené à 3 805,07 € par admissions en non-valeur.

En fait, le comptable n'a pas suivi les prescriptions de l'instruction M9-1 qui précise qu'en cas de défaillance du tireur, il appartient à l'agent comptable de demander l'autorisation d'imputer le montant de l'effet au compte 429 « Débits et débet des comptables et régis-

seurs » et de solliciter la décharge ou la remise gracieuse de la somme dont il reste responsable.

En conséquence, il sera conclu à la constitution en débet de M. N., à hauteur de 4 777,36 €, au titre de l'exercice 2008, débet portant intérêts de droit du 27 septembre 2011.

Neuvième charge

Il avait été relevé que le comptable avait payé, durant ses gestions 2005 à 2009, au profit de la société FREDON Pays de la Loire, une somme totale de 551 196,92 €, en application des mandats, appuyés de simples factures.

Le ministère public avait considéré, au vu des articles 1 et 11 du code des marchés alors applicable, selon lesquels « les marchés publics sont les contrats conclus à titre onéreux entre les pouvoirs adjudicateurs [...] et des opérateurs économiques publics ou privés, pour répondre à leurs besoins en matière de travaux, de fournitures ou de services » et que « les marchés et accords-cadres d'un montant égal ou supérieur à 4 000 Euros HT sont passés sous forme écrite », et au vu de l'annexe à l'instruction n° 03-029-M9 du 5 mai 2003 qui prévoit, en son § 212. « Marché passé sans formalités préalables faisant l'objet d'un contrat écrit », que devaient être fournis au comptable, pour un premier paiement, le contrat et, le cas échéant, ses annexes ayant des incidences financières, ainsi qu'un mémoire ou une facture, et pour les autres paiements : un mémoire ou une facture, qu'à défaut de disposer de ces éléments, le comptable n'avait pu vérifier la validité de la créance et qu'il convenait d'engager sa responsabilité à ce motif.

Lors de l'instruction, le comptable a fourni des conventions entre la chambre d'agriculture et la société FREDON, sans cependant pouvoir produire celles correspondant à la période allant du 1^{er} juin au 31 décembre 2005, ou correspondant à la période allant du 1^{er} janvier au 31 décembre 2007.

Comme le propose le rapport, la mise en jeu de la responsabilité du comptable pourra n'être engagée qu'au titre de cette dernière période, faute pour le juge de pouvoir rattacher avec certitude des dépenses de 2005 et de 2006 à la convention manquante.

En conséquence, il sera conclu, comme au rapport, à la constitution en débet de M. N., à hauteur de 33 284,68 € au titre de l'exercice 2007 et de 78 213,62 € au titre de l'exercice 2008, tous débet portant intérêts de droit du 27 septembre 2011.

**Cour des comptes, 4^e Chambre,
arrêt n° 64118, 28 juin 2012,
Institut National des Hautes
Etudes de Sécurité (INHES)**

Gestion patente ; dépenses ; primes, indemnités, rémunérations accessoires. Circonstances atténuantes de responsabilité (absence) ; ordre ministériel.

Un fonctionnaire d'Etat, en détachement sur le poste de directeur de l'Institut national des Hautes Etudes de Sécurité, avait bénéficié d'une prime de performance, modulable en fonction des résultats obtenus, ladite prime étant prévue par le contrat de l'intéressé. Le principe du versement de cette prime avait été accepté par le ministre du budget au moyen d'une lettre, son montant avait été arrêté par le ministre de l'intérieur et son versement visé par le contrôleur budgétaire et comptable. En dépit de cette onction ministérielle, les comptables publics voient leur responsabilité engagée faute d'avoir pu justifier du fondement juridique de ce versement.

MM. Michaut et Sitbon ont très justement rappelé, dans leur commentaire sous cet arrêt, que le versement d'indemnités ne peut être institué que par un texte pris par une autorité compétente, sous la forme en principe d'une loi ou d'un décret publié au journal officiel (AJDA 2012. 2434, *Chron. de jurisprudence financière*). La jurisprudence est constante sur ce point (C. comptes, 12 juillet 1984, Budget annexe des monnaies et médailles, *Rec. C. comptes* 77. CRC Aquitaine, 11 décembre 2008, Commune de Talence, *Gestion et fin. publ.* 2009. 528. C. comptes, 24 février 2009, TPG de la Seine Saint-Denis, *Gestion et fin. publ.* 2010. 289. C. comptes, 20 juin 2011, Port autonome de la Rochelle, *Gestion et fin. publ.* 2012 n° 12 p. 71) : un comptable qui procède au paiement de primes en l'absence de textes les instituant, voit sa responsabilité engagée (C. comptes, 5 mai 1988, ENS horticole de Versailles, *Rec. C. comptes* 61. C. comptes, 26 octobre 1992, référés n°s 5830 et 5831, *Rec. C. comptes* 249). Dans ce cadre, le juge s'autorise logiquement à vérifier la compétence de l'auteur de l'acte : une simple décision ministérielle a ainsi été considérée comme une pièce insuffisante (C. Comptes, 5 juillet 1967, Lycée J. Decour à Paris, *Rec. C. Comptes* 111. C. comptes, 9 mars 1998, ancien payeur général du Trésor, *La Revue du Trésor* 1998. 655. C. comptes, 17 septembre 2001, Centre national de la recherche scientifique, *La Revue du Trésor* 2002. 389. C. comptes, 3 février 2005, TPG des Bouches-du-

Rhône, *La Revue du Trésor* 2006. 2002 et nos obs).

En l'espèce, les agents comptables entendaient justifier le versement en se fondant sur le décret n° 2006-1019 du 11 août 2006 portant attribution d'une indemnité de performance en faveur des directeurs d'administrations centrales. Relevant que l'INHES est un établissement public administratif et non un service d'administration centrale, la Cour des comptes en déduit que le décret de 2006 ne lui est pas applicable.

A défaut de pouvoir justifier d'un fondement juridique pour ce versement, les agents comptables ont argué de l'impossibilité dans laquelle ils se trouvaient de désobéir aux décisions ministérielles sur le fondement desquelles le versement de cette prime avait été opéré. Mais la jurisprudence de la Cour des comptes est constante sur ce point : le comptable public ne saurait être déchargé de sa responsabilité alors même que les décisions invoquées seraient visées par le contrôleur financier central, appuyées par une lettre de la direction du budget et de la secrétaire d'Etat au budget (C. comptes, 19 février 2004, TPG de la Côte d'Or, *La Revue du Trésor* 2005. 42). La même solution a été retenue s'agissant d'une circulaire réglementaire, le ministre n'ayant pas cette compétence (C. comptes, 1^{er} décembre 2003, Hôpitaux Universitaires de Strasbourg, *Rec. C. comptes* 104), de lettres signées par le directeur de cabinet du ministre (C. comptes, 2 février 1989, Note du Parquet n° 9061, *Rec. C. comptes* 186), de lettres ou d'une note émanant du ministre du budget (C. comptes, 25 octobre 1995, Référé n° 7096, *Rec. C. comptes* 282. C. comptes, 20 mars 2003, TPG de Seine-Maritime, *Rec. C. comptes* 9 ; AJDA 2003. 2313, *chron. Groper*. C. Comptes, 30 juin 2004, IGN, *La Revue du Trésor* 2005. 459) ou d'un autre ministre (C. comptes, 29 janvier 2003, Rapport public : effectifs, rémunérations et gestion des personnels du ministère des affaires étrangères, *Rec. C. comptes* 2002. 306 ; *RFD adm.* 2005. 654), également d'un chef d'établissement (C. comptes, 7 janvier 1981, Centre Universitaire des Antilles, *Rec. C. comptes* 11. Voir aussi C. comptes, 27 octobre 2010, Chambre nationale de la batellerie artisanale, *Rec. C. comptes* 91).

Tout en rappelant qu'un tel argument est inopérant devant lui, le juge des comptes indique, néanmoins, qu'il peut être invoqué à l'appui d'une demande de remise gracieuse (C. comptes, 27 juin 2011, TPG de la Manche, Avis sur un projet d'arrêté portant remise gracieuse de débet, *Rec. C. comptes* 82). Tel est le sort encore

réservé à ces circonstances susceptibles d'atténuer la responsabilité du comptable public mais qui ne peuvent toujours pas être prises en considération par le juge des comptes (C. comptes, 20 avril 1995, Lycée professionnel Pierre-Mendès France à Villiers-le-Bel, *Rec. C. comptes* 46 ; *La Revue du Trésor* 1996. 660. C. comptes, 21 juin 2001, Collège Emile Verhaeren à Saint-Cloud, *La Revue du Trésor* 2002. 379. C. comptes, 19 juin 2003, Communauté urbaine de Lyon, *La Revue du Trésor* 2004. 690. C. comptes, 24 mars 2005, TGP de Meurthe-et-Moselle, *La Revue du Trésor* 2006. 51. C. comptes, 20 mai 2009, Office national des anciens combattants et victimes de guerre, *Gestion et fin. publ.* 2010. 289. C. comptes, 31 mai 2010, Institut de physique du globe de Paris, *Gestion et fin. publ.* 2011. 785. C. comptes, 4 avril 2011, Agence nationale de la recherche, *Gestion et fin. publ.* 2012 n° 2, p. 178. C. comptes, 8 mars 2012, Météo-France, *Gestion et fin. publ.* 2014, n° 3/4, p. 118).

Extrait

(...)

Charge n° 2

Attendu que le réquisitoire susvisé du 6 décembre 2011 retient à l'encontre de M. V. et de Mme T. une présomption de charge à raison de versements de parts variables de rémunération à M. M., directeur de l'INHES, pendant la période de juin 2006 à février 2009, à hauteur de respectivement 11 500 € et 9 000 € ;

Attendu que les conditions de rémunération par l'INHES de M. M., fonctionnaire de l'Etat en position de détachement sur l'emploi de directeur, ont été fixées par un contrat en date du 16 septembre 2006 passé avec l'établissement ; que l'article 2 de ce contrat prévoit que la part fixe de sa rémunération pourra être complétée par une part variable, cette part étant déterminée par le ministre de l'intérieur, au regard d'objectifs annuels et d'indicateurs associés fixés à ce dernier, en liaison avec le président du conseil d'administration et le contrôleur financier de l'établissement ; que le montant brut total de la rémunération est plafonné par le contrat à 117 000 € par an ; que, pour 2006, le contrat précise que le montant de la part variable qui pourra être attribuée est fixée forfaitairement à 2500 € ; que le contenu du contrat répond au dispositif décrit dans une lettre adressée le 4 septembre 2006 par le ministre du budget au ministre de l'intérieur ;

Attendu qu'une première présomption de charge tient à ce que la part variable servie à M. M. aurait le caractère d'une

indemnité et que celle-ci ne serait prévue par aucun texte législatif ou réglementaire; qu'en conséquence, faute de base juridique, la créance ne serait pas valide;

Attendu que le ministère public, dans ses conclusions, estime au contraire que le décret du 11 août 2006 susvisé portant attribution d'une indemnité de performance en faveur des secrétaires généraux et des directeurs d'administrations centrales constituerait une base juridique suffisante pour le versement d'une part variable à M. M., dans la mesure où le contrat de recrutement en transpose au directeur de l'INHES les dispositions essentielles;

Attendu qu'une deuxième présomption de charge tient à ce que les décisions ayant conduit aux paiements de la part variable auraient été prises non par l'établissement, mais par le ministre, autorité incompétente pour décider des dépenses de l'établissement public;

Attendu que le ministère public, dans ses conclusions, estime au contraire que la complexité du dispositif était inévitable et que l'intervention du ministre était régulièrement prévue par une disposition conventionnelle;

(...)

Attendu que les comptables font d'abord valoir que leur responsabilité était couverte par la lettre précitée du ministre du budget du 4 septembre 2006, qui vaudrait instruction hiérarchique; ensuite qu'ils n'avaient pas à se faire juges de la légalité de la disposition d'un contrat; enfin, qu'ils se trouvaient devant un cas de force majeure;

Attendu que les comptables n'ont pas, durant l'instruction, été amenés à contredire l'argumentation, non présentée dans le réquisitoire, relative à l'incompétence de l'auteur de la dépense; qu'au surplus, l'intervention du ministre de l'intérieur était prévue au contrat et que les paiements ont été décidés dans la limite du plafond accepté par l'établissement, partie au contrat; qu'ainsi, leur responsabilité ne peut être engagée, en l'espèce, à raison d'un défaut du contrôle de la qualité de l'ordonnateur prévu par l'article 12 du décret du 29 décembre 1962;

Attendu que les comptables n'ont pas, durant l'instruction, davantage été amenés à contredire l'argumentation, développée dans les seules conclusions du ministère public, relative au défaut de pièce attestant de la définition préalable d'objectifs et d'indicateurs; qu'ils ont toutefois fait valoir à l'audience que ces objectifs, invariables, étaient parfaitement connus dès la prise de fonctions de M. M.; qu'au

surplus, les décisions de versement de la part variable ont été prises conformément aux modalités prévues par le contrat, à savoir que le montant en a été fixé par le ministre de l'intérieur et n'a pas excédé le plafond annuel fixé par le contrat;

Attendu en revanche qu'il ressort de l'article 20 de la loi du 13 juillet 1983 susvisée, applicable aux agents des établissements publics à caractère administratif, que les éléments variables de rémunération, qui relèvent du régime indemnitaire, doivent être prévus par un texte législatif ou réglementaire; que le décret du 11 août 2006 cité par le ministère public ne prévoit un dispositif de rémunération à la performance que pour certains fonctionnaires d'administration centrale; qu'en application du décret du 27 juillet 2004 susvisé, l'INHES est un établissement public administratif et non un service d'administration centrale de l'Etat; que l'extension au directeur de l'INHES du dispositif prévu par le décret du 11 août 2006 ne pouvait être institué par voie contractuelle; que le conseil d'administration de l'INHES auquel appartenait, en application du 12° de l'article 12 du décret 2004-750 du 27 juillet 2004 susvisé de délibérer sur « les conditions de recrutement et d'emploi des personnels contractuels » n'a pas créé d'indemnité correspondant à la part variable en cause; qu'il n'y a ainsi aucun fondement juridique au paiement de cette part, ce qu'au demeurant ne contestent pas les comptables;

Conclusions n° 270 du 12 avril 2012 (Extrait)

(...)

Deuxième charge : versement d'une indemnité « à la performance » à M. M.

Le bénéficiaire d'un régime indemnitaire accordé à la performance à M. M., successeur de M. G. à la direction de l'INHES, et le versement, entre juin 2006 et 2009, d'une prime qui s'est décomposée entre une part fixe fonctionnelle, une part fixe individuelle et une part variable, limitée à 10 pour cent de la part fonctionnelle, ne font pas l'objet de contestations.

Toutefois, sans remettre en cause la réalité de ces versements, qui s'élèvent à 2500 euros, pour l'année 2006, et 9000 euros pour 2007 ainsi qu'au titre de 2008, les deux comptables font valoir qu'ils ne devraient pas engager leur responsabilité.

M. V. articule sa démonstration essentiellement autour d'un argument : le principe du versement de cette indemnité variable

ayant été préalablement retenu, ses modalités pratiques se sont appuyées, en premier lieu, sur une lettre du 4 septembre 2006 adressée par le ministre délégué au budget et à la réforme de l'Etat au ministre d'Etat, en charge de l'intérieur, qui a « fixé les conditions de rémunération ». Dès lors que les modalités édictées par cette lettre « émanant du pouvoir hiérarchique dont (il) relève », et qui lui « a semblé valoir instruction de paiement de la part variable », étaient respectées, il ne lui paraissait plus possible de s'y opposer. Ces modalités de versement consistaient en une « décision » du ministre de l'intérieur, prise « après concertation avec le président du conseil d'administration de l'INHES et le contrôleur budgétaire près l'établissement ». M. V. cite et produit les diverses correspondances qui attestent du consentement de ces diverses autorités, au titre de 2006 et de 2007. In fine, il ajoute qu'il aurait risqué de s'exposer à des sanctions en refusant d'exécuter un « ordre écrit de (sa) hiérarchie » et croit pouvoir invoquer l'existence d'un cas de force majeure. Brièvement enfin, dans son second courrier (mars 2011), il indique, comme à propos de la première charge examinée, qu'il ne se croit pas autorisé « à refuser un mandat de dépense pour le seul motif d'illégalité ».

Mme T., responsable des versements faits au bénéficiaire de M. M. entre juillet 2008 et février 2009, adopte exactement la même ligne d'argumentation, fondée sur l'échange épistolaire entre les deux ministres du 4 septembre 2006, la décision annuelle (au titre de 2008) du ministre, Mme Alliot-Marie, visée par le contrôleur budgétaire et comptable ministériel, et l'avis (favorable) du président du conseil d'administration de l'établissement public. Elle mentionne aussi ce qu'elle nomme son « devoir d'obéissance à l'égard de l'autorité hiérarchique dont (elle) dépend » ainsi qu'en termes à peine voilés, la demande de reconnaissance de la force majeure (dans des « circonstances exceptionnelles, [...] l'incapacité de résister à ces éléments extérieurs »).

Sur ces deux derniers points, le ministère public invite la Cour à répondre que, bien loin de leur reprocher de ne pas avoir veillé à la légalité du versement d'une prime variable au directeur d'un établissement public, le juge cherche uniquement à vérifier si les comptables se sont assurés de la validité des créances dont ils honoraient le paiement, au sens des articles 12-B et 13 du Règlement général sur la comptabilité publique. Quant aux éléments présentés comme caractéristiques de la force majeure, ils ne semblent ni extérieurs, ni exceptionnels,

ni surtout irrésistibles, mais seulement relever de l'attention bienveillante éventuelle du ministre au titre de la remise gracieuse.

Reste la principale question qu'il revient à la Cour d'examiner : celle de la validité de la créance, à entendre comme l'appréciation de la qualité des justifications produites à l'appui du paiement de la part variable de la prime.

(...) il y a lieu de déterminer, de la même façon, si M. V., puis Mme T., disposaient ou non de pièces à la fois suffisantes et cohérentes pour verser un complément de rémunération, dit « part variable », à M. M.. Ces pièces comprenaient le contrat de recrutement de M. M., ainsi que les correspondances dont les comptables ont rappelé la liste.

Le contrat de recrutement de M. M. a été signé par l'intéressé avec le représentant de l'établissement qu'il s'apprêtait à diriger et visé par le contrôleur budgétaire et comptable ministériel. Son article 2 stipule le versement d'une rémunération, qui comprend une part fixe (fonctionnelle et individuelle), mais qui « *pourra être complétée par une part variable limitée à 10 de la part fonctionnelle* ». Le même article prévoit très précisément les conditions de détermination de cette part variable : elles font explicitement intervenir au moins deux « tiers » au contrat, le ministre de l'intérieur, impérativement chargé de déterminer dans un certain délai, en concertation avec l'INHES, « *des objectifs annuels et des indicateurs associés* » et, pour avis, le « *contrôleur budgétaire près l'établissement* ». Le paragraphe suivant reprend, sans ajout ni retrait, la même procédure mais fournit une indication supplémentaire : le versement de la prime interviendra au début de l'exercice qui suit celui de l'évaluation de M. M.

Enfin, une stipulation concerne expressément et exclusivement le versement de la prime à M. M., au titre de 2006, puisque la date de conclusion de son contrat ne permet plus de respecter le calendrier prévu au 3^e alinéa de l'article 2. La part « variable » correspondant à 2006 est en conséquence forfaitisée et fixée à 2 500 euros, qui seront versés en 2007.

La question se pose, en tout premier lieu, de savoir si les comptables ont versé une indemnité qui serait privée de tout fondement législatif ou réglementaire. La jurisprudence de la Cour a fait fréquemment application de ce moyen et a engagé la responsabilité du comptable d'un établissement public administratif de l'Etat, au motif qu'« *avant de payer une indemnité, le comptable doit exiger la référence du*

texte qui fonde la dite indemnité »³, la référence à un échange épistolaire avec le ministre en charge du budget ne suffisant pas à pallier l'absence de texte législatif ou réglementaire. Toutefois, le ministre public écarte ce moyen en l'espèce. En effet, à la différence de la « prime commerciale », qui était l'objet de l'arrêt « *Institut géographique national* », le régime indemnitaire des directeurs d'administration centrale, auquel se réfèrent le ministre comme les comptables de l'INHES, repose désormais sur un texte précis, dont les dispositions essentielles sont explicitement reprises à l'article 2 du contrat de recrutement⁴ (NB : c'est une notable différence avec la première charge). La référence à une autre décision de la Cour⁵, plus récente, ne nous paraît pas non plus totalement pertinente, puisque la responsabilité du comptable y a été engagée, pour paiement d'une prime variable, certes à des agents de l'Etat détachés auprès d'un établissement public, mais dont le conseil d'administration avait expressément exclu le versement (« *ces rémunérations sont exclusives de toute autre prime ou indemnité* ») et pour laquelle, au surplus, aucun texte réglementaire n'était opposable.

Dès lors que ce premier moyen d'asseoir la responsabilité du comptable doit être écarté, il ne semble pas possible, non plus, de fonder la mise en cause des comptables sur le fait que la part variable de la rémunération attribuée à M. M. aurait été décidée par une autorité incompétente⁶. En effet, le mécanisme d'attribution fait intervenir, **par convention**, le ministre de l'intérieur certes, mais aussi le président du conseil d'administration de l'établissement public. L'attribution de la part variable résulte bien d'un processus complexe et cogéré où, à défaut de pouvoir faire intervenir son directeur pour des raisons évidentes, l'établissement public s'exprime par l'avis circonstancié du président de son conseil d'administration⁷.

³ Cour des comptes, Institut géographique national, 30 juin 2004.

⁴ Le décret n° 2006-1019 du 11 août 2006 portant attribution d'une indemnité de performance en faveur des secrétaires généraux et des directeurs d'administrations centrales, dont les modalités de calcul et de versement (art. 2 et 3) sont intégralement reprises et adaptées au cas d'un établissement public, dans l'article 2 du contrat de recrutement dont a bénéficié M. M..

⁵ Cour des comptes, Agence de maîtrise d'ouvrage et de travaux du ministère de la justice, 29 septembre 2008.

⁶ Conseil d'Etat, Boissenin, 20 mars 1970.

⁷ *A contrario*, si cet argument avait été opérant, c'est l'intégralité de la rémunération dont bénéficie M. M. qu'il aurait fallu contester, puisque c'est l'intégralité de sa rémunération qui est fixée par référence avec celle des directeurs d'administration centrale dont il est issu. Or tel n'est pas l'objet de Notre réquisitoire.

Le ministère public est, ensuite, d'avis de réserver un sort particulier à l'année 2006. En effet, nonobstant la formule retenue (le verbe pouvoir au futur) qui selon Nous ne fait écho qu'à la nécessité que le ministre décide (ce qui n'est guère contestable), le versement d'une somme de 2 500 euros⁸ au bénéfice du nouveau directeur de l'établissement semble bien trouver un fondement suffisant, totalement exempt de contradiction avec une autre justification produite au comptable, dans le dernier alinéa de l'article 2 du contrat de recrutement signé le 26 septembre 2006. La responsabilité du comptable, M. V., ne pourrait pas être engagée du chef de ce versement, si la Cour partage l'avis du ministère public.

Le raisonnement à tenir pour les exercices suivants (2007 et 2008 en fait, avec des paiements intervenus en 2008 et 2009) diffère, dans la mesure où le respect des dispositions du contrat de recrutement ne suffit plus pour garantir la validité de la créance. En effet, les comptables étaient tenus, par l'application combinée des jurisprudences Morel et Kammerer déjà évoquées, de s'assurer de la cohérence interne (entre elles) et externe (avec la réglementation applicable, sauf volonté clairement exprimée d'y déroger⁹), du contrat de recrutement de septembre 2006 et des différents avis et décisions annuels permettant de liquider la « part variable » finalement attribuée à M. M.

Il ressort des pièces du dossier, mises à la disposition du ministère public, qu'après avoir perçu l'indemnité forfaitaire prévue au titre de 2006 (2 500 €) évoquée ci-dessus, M. M. a bénéficié, au titre de 2007 puis de 2008, d'une « part variable » de rémunération, au taux plafond, de 9 000 euros par an¹⁰, successivement versée en mars 2008 (par M. V.) et en janvier 2009 (par Mme T.). Il apparaît, en outre, que les comptables disposaient de la décision prévue par le contrat, revêtue du visa du contrôleur budgétaire et comptable, ainsi que d'une note au ministre très circonstanciée sur la façon de servir de M. M., note établie par le président du conseil d'administration de l'INHES¹¹.

⁸ Effectué en 2007 au titre de 2006.

⁹ Afin d'éviter d'encourir le reproche de contrôler la légalité interne des actes produits en guise de justifications.

¹⁰ Ce montant correspond, d'ailleurs, à la rémunération versée au titre de la part variable à l'ensemble des directeurs d'administration centrale de catégorie C. d'après le rapport sur la rémunération du haut encadrement de l'Etat, dit « rapport Silicani » (2004).

¹¹ Colloques et manifestations auxquels a participé M. M., taux de satisfaction supérieur à 50 % de auditeurs de la session annuelle de formation, engagement de la refondation de la revue *Les Cahiers de la Sécurité*.

Toutefois encore, le ministère public rappelle que l'article 2 alinéa 3 du contrat de recrutement formulait une exigence précise de définition concertée, entre le ministre, le contrôleur budgétaire et le président du conseil d'administration de l'Institut, des « *objectifs annuels et (des) indicateurs associés [...] au plus tard au cours du premier trimestre de l'année civile sur laquelle portera l'évaluation* », étant précisé qu'« à défaut, la part variable ne pourra être attribuée ». Cette exigence, dont la forme est contractuelle, est en tout point identique à celle qui figure dans le décret du 19 août 2006, sur la rémunération à la performance, du haut encadrement de l'Etat.

Or, tant en 2008 qu'en 2009, la prime dite « part variable » attribuée et effectivement versée à M. M., l'a été, apparemment, sans que les objectifs qui lui étaient assignés l'aient été « *au cours du premier trimestre* » et, très vraisemblablement, sans définition *a priori* d'« *indicateurs associés* ». Au contraire, tout porte à croire que l'avis sur la façon de servir, adressé au ministre, établi en toute fin d'année civile, arrêta *a posteriori* les objectifs et la façon de les mesurer. En tout état de cause, les comptables ont ouvert leur caisse, sans aucune preuve que cette condition juridique, pourtant clairement exprimée dans le contrat qu'ils exécutaient, était remplie. De ce point de vue et conformément au réquisitoire qui a ouvert l'instance, le contrôle de la validité de la créance, caractérisé par la production de l'ensemble des pièces qui en fondent le paiement, n'a pas été exercé.

Pour cette raison, le ministère public estime qu'en s'abstenant de suspendre, M. V., en mars 2008, le paiement de la prime dite « part variable » de 9 000 euros mandatée pour 2007, Mme T., en janvier 2009, le paiement de la prime du même montant pour 2008, en l'absence d'une pièce dont la production découlait de la simple lecture du contrat de recrutement de M. M., ces deux comptables ont engagé leur responsabilité à due concurrence.

(...)

Bien entendu et en tout état de cause, la Cour précisera, à l'intention de chacun des deux comptables, que la décision arrêtant le montant de prime à verser n'était en rien assimilable à un ordre de leur hiérarchie ; qu'elle ne les empêchait nullement d'exiger la production de toutes les pièces leur permettant d'exercer le contrôle de la validité de la créance et, *a minima*, de tous les éléments énumérés à l'article 2 du contrat de recrutement.

Cour des comptes, 4^e Chambre, arrêt n° 64321, 24 mai 2012, Office de communication et d'information (OCID)

Appel ; appel des comptables de fait [confirmation du jugement]. Gestion de fait ; procédure ; unicité de la procédure de gestion de fait ; autorité de chose jugée de la déclaration de gestion de fait ; droit au procès équitable.

Il est de ces affaires qui n'en finissent pas de retenir l'attention des prétoires : la gestion de fait des deniers du département des Bouches-du-Rhône est de celles-ci. Les protagonistes de l'affaire (le président délégué de l'Office de communication et d'information également conseiller général, M. B, et le président du conseil général de l'époque, M. W.) avaient été reconnus gestionnaires de fait des deniers du département des Bouches-du-Rhône pour les opérations effectuées par l'Office de Communication et d'information (OCID) par une décision définitive de la chambre régionale des comptes Provence-Alpes-Côte d'Azur du 3 décembre 1996. Ce jugement avait été annulé par la Cour des comptes par un arrêt du 6 mai 1999 (OCID des Bouches du Rhône, *Rec. C. comptes* 43 ; *La Revue du Trésor* 1999. 776 ; *RFD adm.* 2000. 1121). La procédure avait été reprise par la CRC (déclaration provisoire puis définitive de gestion de fait en date des 7 mars et 6 décembre 2002, déclaration devenue définitive après que la Cour des comptes (6 novembre 2003 – *La Revue du Trésor* 2004. 694 ; *RFDA* 2005. 660. *Voir également La Revue du Trésor* 2003. 704) et le – Conseil d'Etat (27 mai 2007) – avait rejeté les recours contentieux engagés contre ce jugement. La gestion de fait déclarée, la CRC a ensuite entrepris de fixer la ligne de compte correspondante. En raison du recours intenté devant le juge administratif contre la décision par laquelle le conseil général des Bouches-du-Rhône s'était prononcé sur l'utilité publique des dépenses occasionnées par cette gestion de fait, la CRC devait surseoir à statuer sur la ligne de compte. Cette dernière sera finalement fixée par jugement provisoire du 15 octobre 2010 (après que le TA Marseille ait, par une décision du 2 décembre 2008, annulé partiellement la reconnaissance d'utilité publique accordée par le conseil général et que la CAA Marseille ait rejeté, par décision du 8 juillet 2010, la requête tendant à l'annulation du jugement du tribunal administratif) puis par jugement définitif en date du 9 mai 2011. C'est de ce dernier arrêt dont la Cour des comptes a été saisie avec la présente espèce commentée.

En parallèle, par décision provisoire (15 novembre 2007) puis définitive (9 octobre 2008), la CRC avait également fixé l'amende pour gestion de fait infligée aux protagonistes, décision confirmée en appel par la Cour des comptes (17 décembre 2009) et pour laquelle le pourvoi en cassation engagé, avait été rejeté par le Conseil d'Etat (20 mai 2011). [Sur l'enchaînement inflexion de l'amende pour gestion de fait – fixation définitive de la ligne de comptes : *Gestion et fin. publ.* 2010. 862].

Rappelons qu'en parallèle, à l'occasion de sa décision du 26 janvier 2012, la Cour des comptes a retenu qu'il n'y avait pas lieu de transmettre au Conseil d'Etat une question prioritaire de constitutionnalité, soulevée par l'avocat de M. B., concernant les dispositions des articles L. 131-11 et L. 231-11 CJF (C. comptes, 26 janvier 2012, Office de communication et d'information (OCID) – Gestion de fait des deniers du département des Bouches-du-Rhône, *Gestion et fin. publ.* 2014, n° 3/4, mars-avril, p. 106).

Déclaration de gestion de fait. La jurisprudence est constante sur ce sujet (C. comptes, 26 mai 1992, Comité des fêtes de Caromb, *RF fin. publ.* 1993, n° 43, p. 148. C. comptes, 29 février 1996, Association Draguignan-Promotion, *La Revue du Trésor* 1997. 106. C. comptes 4 mai 1995, Médecin et autres et Assoc. Nice-communication, *Rec. C. comptes* 24 ; *La Revue du Trésor* 1995. 539) : alors que la déclaration de gestion de fait a été confirmée en appel et en cassation et qu'elle est donc revêtue de l'autorité de la chose jugée, il n'est plus possible de soulever d'éventuels griefs contre cette partie de la procédure. À juste titre, le parquet rappelle, à cet effet, l'unicité de l'instance en comptabilité de fait qui se décompose en plusieurs phases distinctes de jugement. La Cour des comptes est donc liée par l'autorité de la chose jugée qui s'attache à la déclaration de gestion de fait qu'elle a elle-même confirmée (6 novembre 2003) ainsi que le Conseil d'Etat (27 juillet 2005). Il faut bien reconnaître que tout ceci ne doit pas être nécessairement d'une très grande clarté pour le gestionnaire de fait présumé, qui n'est pas forcément au fait des subtilités de la procédure financière (C. comptes, 18 mars 2010, Commune de Mahina, *Gestion et fin. publ.* 2011. 355) ; d'autant que le Conseil d'Etat a précisé que la procédure à l'issue de laquelle le juge des comptes se prononce sur les comptes des comptables constitue, alors même qu'elle implique nécessairement l'intervention de plusieurs arrêts (déclaration de gestion de fait ; jugement du compte) une procédure unique (CE, 27

juillet 2005, Balkany, req. n°261819 et 287942, *AJDA* 2005. 2016, *Concl. Guyomar* ; *La Revue du Trésor* 2006. 38, avec nos obs.). Indépendamment, le juge des comptes en tire la conséquence qu'un comptable de fait n'est pas recevable à contester sa qualité de gestionnaire de fait en appel d'un jugement étant venu le constituer débiteur (C. comptes, 26 mai 1992, Comité des fêtes de Caromb, *RF fin. publ.* 1993, n°43, p. 148. C. comptes, 29 février 1996, Association Draguignan-Promotion, *La Revue du Trésor* 1997. 106. C. comptes 4 mai 1995, Médecin et autres et Assoc. Nice-communication, *Rec. C. comptes* 24 ; *La Revue du Trésor* 1995. 539). De même qu'il ne peut contester une prétendue irrégularité de procédure de l'arrêt d'appel rendu sur le jugement l'ayant déclaré comptable de fait, au soutien d'une requête formée contre le jugement le condamnant à l'amende (C. comptes, 28 octobre 1999, Office départemental des sports du Gard, *La Revue du Trésor* 2001. 199). Il ne saurait toutefois être question de scinder la procédure dans le cadre de l'examen de l'applicabilité de l'art. 6 de la Conv. EDH (CEDH, 7 octobre 2003, Richard-Dubarry, *La Revue du Trésor* 2004. 307 ; *RFD adm.* 2004. 378, note Potteau ; *AJDA* 2004. 1814, *chron. Flauss*. C. comptes, ch. Réunion, 28 mai 2008, Association Personnel de Noisy-le-Grand, *Rec. C. comptes* 18 ; *Gestion et fin. publ.* 2009. 600).

Appliqué à l'espèce, ce principe devait conduire le juge des comptes à écarter le moyen tiré de la partialité de la chambre régionale des comptes au stade de la déclaration de la gestion de fait, cet argument ne pouvant être invoqué au stade de la fixation de la ligne de compte : la déclaration de gestion de fait confirmée en appel par la Cour des comptes (6 novembre 2003) et le Conseil d'Etat (27 mai 2007) étant devenue définitive.

Relevons qu'en l'espèce, la partialité invoquée par les requérants trouvait, selon eux, son origine dans la personne même du président de la chambre régionale des comptes. Ils estimaient que ce dernier avait pris ombrage du refus opposé par le département à des demandes de subvention qu'il aurait sollicité au nom d'associations au sein desquelles il exerçait des fonctions. Les requérants en déduisaient que le réquisitoire avait été pris à l'instigation du président en exercice de la chambre régionale des comptes.

Ainsi que l'a précisé la Cour des comptes, l'obligation de rendre compte est attachée à la qualité de gestionnaire de fait telle qu'elle résulte de son arrêt du 6 novembre 2003, confirmant en cela la déclai-

ration définitive de gestion de fait prononcée par la chambre régionale des comptes et non sur le réquisitoire introductif d'instance. Le parquet devait également profiter de cet argument pour rappeler que l'instance en déclaration de gestion de fait est initiée par un réquisitoire pris par le représentant du ministère public dont il sera aisé de rappeler l'indépendance statutaire et fonctionnelle à l'égard du chef de juridiction. Le parquet prend toutefois soin de préciser que suite à l'annulation par la Cour des comptes (6 mai 1999) du jugement prononçant la déclaration définitive de gestion de fait (jugement du 3 décembre 1996), la procédure avait repris devant la CRC, désormais présidée par un magistrat différent.

Fixation antérieure du montant de l'amende pour gestion de fait. Parmi les arguments invoqués à l'appui de la requête, figure celui tiré de l'antériorité de la condamnation à l'amende pour gestion de fait par rapport à la fixation de la ligne de compte. La Cour des comptes relève, en l'espèce, que ce moyen n'a pas été formulé dans la requête en appel et est intervenu au-delà du délai de deux mois fixé par l'art. R. 243-5 CJF. Le moyen n'est donc pas examiné à l'occasion de la présente espèce. Nous renvoyons toutefois, à ce sujet, à notre commentaire (*Gestion et fin. publ.* 2010. 862) pour une analyse de cette démarche singulière et, par certains aspects, contestable.

Durée raisonnable de la procédure. On l'aura compris, l'affaire de la gestion de fait du département des Bouches-du-Rhône est ancienne et a connu de nombreux soubresauts contentieux (notamment retracés au début de ce commentaire). Alors que l'un des requérants entend se prévaloir d'un délai déraisonnable de la procédure, la Cour des comptes réplique au moyen de son considérant de principe selon lequel la méconnaissance de l'obligation de juger dans un délai raisonnable, si elle peut être invoquée devant le juge administratif de droit commun dans le cadre d'un contentieux en responsabilité, est sans incidence sur la validité de la décision juridictionnelle prise à l'issue de la procédure. La Cour des comptes rappelle d'ailleurs que le caractère raisonnable du délai de jugement d'une affaire doit s'apprécier de manière à la fois globale et concrète, compte tenu notamment de l'exercice des voies de recours, de la complexité et des conditions de déroulement de la procédure.

Il n'est pas inutile de rappeler ici qu'à l'occasion d'un avis rendu en chambres réunies, la Cour des comptes a retenu qu'il était conforme aux principes gé-

raux du droit que les décisions des juridictions financières soient rendues dans un délai raisonnable excluant les allongements indus de procédure du fait du juge. Il appartient donc au juge des comptes de s'assurer que l'énonciation tardive d'une charge n'aura pas pour effet, compte tenu des autres éléments du dossier, de retarder de manière excessive l'apurement du compte. À cet égard, un délai de l'ordre de 4 années à compter de la date de l'arrêt initial sur les comptes en apurement paraît constituer le maximum compatible avec le respect du droit du justiciable à un délai raisonnable (7 octobre 1996, *Rec. C. comptes* 125 ; *La Revue du Trésor* 1997. 442, *concl. Proc. Gén.*). Un allongement du délai peut conduire le juge des comptes à renoncer à engager la responsabilité du comptable public (C. comptes, 5 septembre 2001, Fonds d'intervention et d'organisation des marchés des produits de la mer et des cultures marines, *La Revue du Trésor* 2002. 387. C. comptes, 6 mai 2002, Centre régional des œuvres universitaires et scolaires des Antilles-Guyane, *La Revue du Trésor* 2003. 49. C. comptes, 13 septembre 2006, TPG des Alpes-Maritimes, *La Revue du Trésor* 2007. 929).

Rappelons également que le caractère éventuellement déraisonnable de la durée d'une procédure juridictionnelle est insusceptible, en tant que tel, de vicier la procédure suivie. La violation du droit à une durée raisonnable de la procédure est seulement susceptible d'ouvrir droit à une action indemnitaire (Pour une gestion patente : C. comptes, 7 octobre 2004, Commune de Prades, *La Revue du Trésor* 2005. 558 ; *RFD adm.* 2006. 820. Pour une gestion de fait : C. comptes, 24 novembre 2005, Département de l'Isère, *La Revue du Trésor* 2006. 732 ; *RFD adm.* 2007. 844) pour laquelle, en tout état de cause, le juge financier est, en l'état actuel du droit positif, incompétent. Si des requérants se prévalent d'un tel moyen, il peuvent en saisir la juridiction administrative de droit commun qui seule pourra engager la responsabilité de l'Etat en cas de violation avérée en application de la jurisprudence « Magiera » (CE ass., 28 juin 2002, *AJDA* 2002, 596). Comme nous l'avons régulièrement souligné (*La Revue du Trésor* 2004. 317 ; *La Revue du Trésor* 2005. 175 et 558), « soulever la question du délai raisonnable devant le juge des comptes est un moyen inopérant sur lequel la Cour ne pourrait pas statuer. En effet, il n'est pas dans la compétence du juge des comptes de se prononcer sur le caractère « raisonnable » ou non du délai dans lequel il juge. Le dépassement du délai raisonnable n'est pas une hypothèse qui puisse justifier qu'un juge

arrête une procédure ou qu'un juge d'appel annule un jugement de première instance. Ceci est d'autant plus vrai en matière comptable que l'office du juge des comptes est d'ordre public. La violation du « délai raisonnable » ouvre simplement droit à indemnité en faveur de la victime éventuelle mais ne la dispense pas de devoir répondre devant la justice des faits qui lui sont reprochés. Or, il n'est pas dans les compétences de la juridiction des comptes d'accorder une réparation à une victime potentielle. Celle-ci ne peut que demander réparation à l'Etat du préjudice ainsi subi et se trouver, au cas où l'Etat n'accorderait pas spontanément l'indemnité, dans l'obligation de saisir de sa demande le juge administratif de droit commun. C'est dès lors à lui qu'appartiendrait d'apprécier l'existence du dépassement, la réalité du préjudice et le lien de causalité entre ces éléments avant de fixer le montant des réparations. Le juge des comptes poursuivra donc son office, refusant de traiter de la question du délai raisonnable ».

À l'inverse, il faut comprendre que des contingences extérieures ou imputables aux parties puissent, sans que cela préjudicie en termes de délai raisonnable, étendre de manière parfois significative, comme en l'espèce, la durée d'une procédure.

Rappelons en effet que la procédure a été initiée en 1996 avec une déclaration définitive de gestion de fait prononcée par la chambre régionale des comptes, annulée en appel en 1999 par la Cour des comptes. Procédure reprise par le juge de première instance en 2002 avec une nouvelle déclaration définitive de gestion de fait et en 2010 avec la fixation de la ligne de compte. Avec certes, des aléas contentieux indéniables : la saisine du juge administratif aux fins de contestation de la reconnaissance de l'utilité publique des dépenses occasionnées par la gestion de fait (et la suspension de la procédure entre 2008 et 2010) et le détour occasionné par la question prioritaire de constitutionnalité (C. comptes, 26 janvier 2012)... Difficile dans ces conditions de rejoindre la Cour des comptes lorsqu'elle estime « qu'en tout état de cause, la preuve d'une longueur excessive n'est pas rapportée dans la présente affaire ». Au mieux, peut-il être énoncé que cet allongement de la durée de la procédure ne lui est pas imputable...

Violation du droit à un procès équitable. L'un des gestionnaires de fait (ancien président du conseil général) invoquait une violation du droit au procès équitable au motif que le jugement définitif avait diminué la ligne de compte en dépenses

suite au jugement du TA Marseille du 2 décembre 2008 et à l'arrêt de la cour administrative d'appel du 8 juillet 2010 auxquels il n'était pas partie. Par sa décision, le tribunal administratif, confirmé en cela par la cour administrative d'appel, avait annulé partiellement la décision reconnaissant l'utilité publique des dépenses engagées dans le cadre de cette gestion de fait. Or, il apparaissait que le requérant n'avait pas été partie à l'instance et que la décision rendue par le juge des comptes l'avait donc été en violation du droit à un procès équitable tel que reconnu par l'article 6 §1 Conv. EDH.

En réponse, la Cour des comptes a rappelé que le juge des comptes se trouve lié, pour l'allocation des dépenses, par la décision prise par l'autorité budgétaire compétente (C. Comptes, 2 février 1984, Service des haras et association pour l'utilisation du cheval en Ile-de-France, Rec. C. Comptes 150. C. comptes, 21 octobre 2008, Association d'anthropologie appliquée – Université Paris V René Descartes, *Gestion et fin. publ.* 2010. 90. C. comptes, 30 avril 2009, Gestion de fait des deniers du département de l'Isère, *Gestion et fin. publ.* 2010. 275). Lorsque leur utilité publique n'est pas reconnue, le juge des comptes n'a d'autre choix que de les rejeter. Il en va de même lorsque, comme en l'espèce, l'utilité publique de certaines dépenses, reconnue par l'assemblée délibérante, a été contestée et annulée par le juge administratif (TA Nice, 1^{er} mars 1994, M. Jean-Claude C., *La Revue du Trésor* 1997. 124. CAA Marseille, 7 décembre 1999, Commune d'Istres, *RFDA* 2002. 831, note Orsoni. CAA Marseille, 15 février 2000, Rinaldi, Rec. CE T. 912, *RFDA* 2002. 832 note Orsoni). La circonstance que le requérant n'ait pas été partie à l'instance ayant annulé l'utilité publique de ces dépenses, n'a aucune incidence sur l'office du juge des comptes : l'utilité publique d'une dépense ne dépend pas de la qualité de son auteur. Il était donc logique que la Cour des comptes rappelle, avec cette espèce, l'obligation qui pèse sur elle, à partir du moment où l'utilité publique d'une dépense a été écartée par l'assemblée délibérante concernée, *a fortiori* par le juge administratif.

Le juge des comptes prend toutefois soin, dans sa décision, de souligner que c'est à l'encontre des seules instances portées devant le juge administratif de droit commun que l'appelant allègue le manquement à un procès équitable, argument pour lequel le juge des comptes n'est pas compétent. Qu'au surplus, et à titre très subsidiaire, l'argument manque en fait, l'appelant n'indiquant pas avoir usé, à l'occasion de ces deux instances,

du droit qui lui était ouvert de faire entendre sa cause par la voie de l'intervention ou de la tierce opposition, qu'il n'indique pas davantage s'être pourvu en cassation à ce motif contre l'arrêt susvisé de la cour administrative d'appel de Marseille.

Extrait

(...)

Sur le vice de procédure de première phase :

Attendu que M. B. soutient que des incohérences existent dans la procédure en ce que certains jugements se fondent, et d'autres non, sur le réquisitoire introductif d'instance de 1996 susvisé ; que le jugement attaqué, compte tenu de l'unicité de la procédure de gestion de fait, trouverait en fait sa base dans ce réquisitoire ; que ledit réquisitoire aurait été pris à l'instigation du président en exercice de la chambre ; que l'impartialité de ce dernier vis-à-vis de l'affaire serait affectée, comme le relèverait le jugement susvisé du 17 avril 2007 du tribunal administratif de Marseille statuant dans une autre espèce, dans la mesure où M. B. n'aurait pas réservé de suite favorable à des demandes de subventions sollicitées par (le président de la CRC) auprès du département, au titre d'associations dans lesquelles il exerçait des fonctions ; que cette irrégularité initiale entacherait l'ensemble de la procédure ; que le jugement du tribunal de Marseille constituait un fait nouveau à prendre en compte par la chambre régionale ; que pour ces raisons, le jugement entrepris serait illégal en tant qu'il reposerait sur une procédure viciée depuis l'origine ;

Considérant que les comptables de fait sont soumis, comme les comptables patents, en application de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 susvisée, à l'obligation de rendre compte ;

Attendu que la chambre régionale, par le jugement susvisé du 6 décembre 2002, a déclaré définitivement la gestion de fait ; que la Cour des comptes, par l'arrêt susvisé du 6 novembre 2003, a rejeté la requête en appel formée contre le jugement précité ; que le Conseil d'État, par l'arrêt susvisé du 27 juillet 2005, a rejeté le pourvoi en cassation formé contre l'arrêt précité : qu'ainsi la décision par laquelle le juge des comptes a déclaré M. B. gestionnaire de fait est passée en force de chose jugée ; que cette décision n'est plus contestable devant le juge d'appel ; qu'eût-elle été rendue au terme d'une procédure dont le vice eût échappé aux juges d'appel et de cassation, cette décision n'en imposerait pas moins à M. B. de rendre compte ;

Attendu que l'obligation de rendre compte étant attachée à la qualité de

gestionnaire de fait, c'est à bon droit que le jugement entrepris ne se fonde pas sur le réquisitoire introductif d'instance susvisé, mais sur l'arrêt susvisé de la Cour des comptes du 6 novembre 2003 confirmant la déclaration définitive de gestion de fait par la chambre régionale;

Attendu ainsi qu'il convient de rejeter l'ensemble des moyens visant à établir l'irrégularité du jugement entrepris au motif de l'irrégularité de la procédure de déclaration de gestion de fait et de ses actes préalables; que notamment le fait nouveau allégué est sans portée sur la régularité du jugement entrepris;

(...)

Sur l'antériorité du jugement définitif d'amende :

Attendu que M. B. fait valoir, dans ses observations susvisées du 12 avril 2012, que le jugement entrepris serait illégal en ce que le jugement définitif de condamnation à l'amende, intervenu antérieurement, préjugerait de la culpabilité du requérant et le cas échéant d'un partage équitable des responsabilités entre les deux comptables de fait;

Attendu que ce moyen, non exprimé dans la requête en appel susvisée, est intervenu au-delà du délai de deux mois prévu par l'article R.243-5 du code des juridictions financières; qu'ainsi il n'y a pas lieu de le discuter;

Sur le délai raisonnable :

Attendu que M. B. semble invoquer un « délai déraisonnable » de la procédure; Considérant que la méconnaissance de l'obligation de juger dans un délai raisonnable, si elle peut être invoquée devant le juge administratif de droit commun dans le cadre d'un contentieux en responsabilité, est sans incidence sur la validité de la décision juridictionnelle prise à l'issue de la procédure; que par ailleurs, le caractère raisonnable du délai de jugement d'une affaire doit s'apprécier de manière à la fois globale et concrète, compte tenu notamment de l'exercice des voies de recours, de la complexité et des conditions de déroulement de la procédure; qu'en tout état de cause la preuve d'une longueur excessive n'est pas rapportée dans la présente affaire;

Sur le manquement au droit à un procès équitable :

Attendu que M. W. fait grief au jugement entrepris d'avoir diminué la ligne de compte en dépenses telle que provisoirement fixée à un niveau égal en recettes et en dépenses par le jugement du 15 novembre 2007 susvisé, au motif que cette réfaction résulte du jugement susvisé du 2 décembre 2008 du tribunal administratif de Marseille et de l'arrêt susvisé du 8 juillet 2010 de la cour administrative d'appel de Marseille, à l'issue d'instances où

l'appelant n'était pas partie; qu'ainsi le débet aurait été prononcé en violation du droit à un procès équitable reconnu par l'alinéa 1 de l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales;

Attendu que le juge des comptes est lié, pour l'allocation des dépenses du compte de gestion de fait, par la décision prise par l'autorité budgétaire compétente, sous le contrôle du juge de la légalité; qu'à défaut de la reconnaissance de leur utilité publique les dépenses doivent être rejetées par le juge des comptes, sans qu'il y ait lieu d'apprécier la valeur des justifications produites à l'appui de chacune d'entre elles; qu'il est constant que la reconnaissance d'utilité publique des dépenses dont l'appelant demande la réintégration dans la ligne de compte a été annulée par le juge administratif; qu'ainsi elles ne pouvaient être admises par la chambre régionale;

Attendu que c'est à l'encontre des seules instances portées devant le juge administratif de droit commun que l'appelant allègue le manquement à un procès équitable; que le juge des comptes n'est pas compétent pour en connaître; qu'au surplus, et à titre très subsidiaire, l'argument manque en fait, l'appelant n'indiquant pas avoir usé, à l'occasion de ces deux instances, du droit qui lui était ouvert de faire entendre sa cause par la voie de l'intervention ou de la tierce opposition; qu'il n'indique pas davantage s'être pourvu en cassation à ce motif contre l'arrêt susvisé de la cour administrative d'appel de Marseille;

Conclusions n° 200 du 15 mars 2012

(Extrait)

(...)

3.2. Sur le moyen développé par M. W.

(...)

Le juge des comptes, saisi par les comptables de fait du compte de leur gestion, accompagné de la justification des encaissements et des décaissements auxquels ils ont procédé « de brève ou de longue main », est en effet tenu de n'admettre que les dépenses auxquelles l'autorité budgétaire n'a pas préalablement dénié l'utilité publique, qui vaut ouverture rétroactive des crédits¹². Par autorité budgétaire, il y a lieu d'entendre, non seulement l'assemblée délibérante de la collectivité, de l'établissement public ou du groupement, mais aussi

¹² Voir l'arrêt de principe CC, 20 septembre 1940, Vallat, ancien directeur de l'office national de tourisme in Les grands arrêts précités et ses commentaires 3, pages 406-407.

l'ensemble des acteurs qui contribuent à la légalité budgétaire des actes pris par les instances délibératives. C'est ainsi qu'avant la suppression de la tutelle sur les collectivités, la Cour des comptes devait exiger la production d'une délibération et d'un arrêté préfectoral, statuant sur l'utilité publique des dépenses. Depuis, le juge financier s'assure que le représentant de l'Etat, en charge du contrôle des actes budgétaires et du contrôle de légalité, a pu exercer ses prérogatives, nonobstant le caractère exécutoire de plein droit des actes des collectivités territoriales et de leurs établissements publics, dès lors que leur transmission est attestée.

En déférant au juge administratif, au titre du contrôle de légalité, deux délibérations du conseil général des Bouches-du-Rhône, le préfet du département n'a fait qu'une stricte application de ses prérogatives. Le juge administratif, pour sa part, en contestant à deux reprises et aux deux degrés de sa juridiction, l'utilité publique de certaines dépenses que le conseil général avait admises, a dit le droit qui s'impose à toutes les parties au regard des deux décisions attaquées.

Dès lors, et sur la foi d'une jurisprudence constante que cite Monsieur le Rapporteur, « le juge des comptes est lié par la décision prise par l'autorité budgétaire compétente sous le contrôle du juge de la légalité » et, à défaut, les dépenses écartées de la reconnaissance d'utilité publique doivent être rejetées du compte (CC, 24 février 2000, commune d'Istres, association Istres-Promo).

Cour des comptes, 4^e Chambre, arrêt n° 64426, 5 juillet 2012, Université de Bordeaux I

Appel ; appel du comptable [information du jugement] ; pièces nouvelles en appel.

La chambre régionale des comptes d'Aquitaine avait engagé la responsabilité de l'agent comptable de l'Université Bordeaux I à raison du règlement d'une dépense en l'absence de pièce justificative lui permettant de s'assurer de l'exactitude des calculs de liquidation des sommes mandatées. Faisant appel de ce jugement en date du 7 avril 2011 notifié à l'agent comptable le 19 avril, sa requête a été reçue le 15 juin au greffe contentieux de la Cour des comptes et réacheminée au greffe de la CRC où elle a été enregistrée le 21 juin.

Recevabilité d'un appel tardif. Le délai dont dispose le comptable pour faire appel du jugement rendu par une chambre régionale des comptes est de deux mois à compter du lendemain de sa notification. Il s'agit d'un délai franc qui se

compute de la même manière devant les juridictions financières que devant les juridictions administratives de droit commun (C. comptes, 23 juin 1999, Caisse de crédit municipal de Nice, *La Revue du Trésor* 2000. 195). La requête doit donc parvenir au plus à 24 heures le jour où le délai expire ou le lendemain si le délai s'achève un jour férié (C. comptes, 30 mars 2000, Commune de Locoal-Mendon, *La Revue du Trésor* 2001. 32).

Sur le principe, l'appel tardif sera déclaré irrecevable (C. comptes, 5 novembre 1992, Commune de Brantôme, *La Revue du Trésor* 1993. 215) ; tel est le cas, par exemple pour un retard de dix jours (C. comptes, 10 juillet 1997, Commune d'Antibes, *La Revue du Trésor* 1998. 41), voire de deux jours (C. comptes, 5 décembre 1996, Lycée Charles-le-Chaume à Roissy-en-Brie, *La Revue du Trésor* 1997. 363) ou même d'un seul (C. comptes, 23 septembre 1999, Commune de Beaulieu-sur-Mer, *La Revue du Trésor* 2000. 195).

La forclusion ne sera toutefois pas opposée au comptable qui apporte la preuve qu'il avait pris les dispositions nécessaires pour respecter le délai d'appel, le retard n'étant dû qu'au mauvais fonctionnement des services postaux (C. comptes, 20 février 1991, Hôpital de Challans, *Rec. C. comptes* 13 ; *La Revue du Trésor* 1991. 561. CE, 5 juillet 2004, Garnier, *La Revue du Trésor* 2006. 150 ; *RFD adm.* 2005 661). Une justification que la Cour des comptes apprécie au cas par cas (C. comptes, 29 septembre 2011, Commune de Koné, *Gestion et fin. publ.* 2013, n° 7 p. 80. C. comptes, 29 septembre 2011, Régies municipales de l'électricité et du gaz de Dreux, arrêt n° 62050). Ainsi à propos d'une requête postée un 28 septembre pour une date de forclusion fixée au 30 septembre, la Cour des comptes a retenu, alors que l'acheminement et la distribution du courrier n'avaient pas fait apparaître de retard anormal et imprévisible et que, par ailleurs, la requête avait été enregistrée au greffe le jour même de la présentation du courrier, que la requête en appel ne pouvait être regardée comme recevable faute d'avoir été formée dans le délai réglementaire de deux mois (C. comptes, 16 décembre 2010, Centre hospitalier de Paimpol, *Gestion et fin. publ.* 2012. 170). De même a-t-elle conclu que l'agent comptable n'avait pas pris les dispositions nécessaires pour respecter ce délai en envoyant sa requête un lundi alors que le délai expirait le jeudi (C. comptes, 25 mai 2000, Association dite « Tennis Club du Bourget », *La Revue du Trésor* 2002. 35).

En l'espèce, la requête a été enregistrée avec un jour de retard auprès de la chambre régionale des comptes. Sauf que la

requête avait été initialement adressée directement à la Cour des comptes et que le retard est imputable au réacheminement du courrier vers la chambre régionale des comptes. Un élément que la Cour des comptes retient pour apprécier et reconnaître la recevabilité de la requête.

Nous renvoyons également aux conclusions du ministère public qui prend soin de raisonner par analogie avec les règles contentieuses en vigueur devant le juge administratif de droit commun, en invoquant les dispositions du Code de justice administrative en ce qu'elles permettent au juge de corriger les erreurs de compétence. Cette invocation le conduit, tout comme le rapporteur public, à considérer que la requête de l'agent comptable peut être déclarée recevable.

Recevabilité des pièces nouvelles en appel. En certaines circonstances, la Cour des comptes accepte de prendre en compte, en appel, des pièces nouvelles non produites devant le juge de première instance (C. comptes, 25 mai 1993, Assistance Publique de Marseille, *Rec. C. comptes* 67. C. comptes, 24 mars 1994, Syndicat intercommunal à vocation multiple de la vallée de la Guisane, *Rec. C. comptes* 87 ; *La Revue du Trésor* 1994. 525. C. comptes, 14 décembre 2000, Lycée polyvalent Beau-site à Nice, *La Revue du Trésor* 2001. 714).

Tel est le cas lorsque la production de ces pièces nouvelles permet d'attester de la réalité de la dette, du service fait ou encore de l'exactitude des calculs de liquidation (C. comptes, 10 juillet 1997, OPHLM de la ville de Puteaux, *La Revue du Trésor* 1998. 42. C. comptes, 14 décembre 2000, Lycée polyvalent Beau-site à Nice, *La Revue du Trésor* 2001. 714). Il en va de même lorsque le comptable a recouvré une somme indûment payée mais qu'il a négligé d'en avertir la CRC (C. comptes, 9 décembre 1993, Trésorier municipal de Menton, *Rec. C. comptes* 123).

C'est ce qu'avait rappelé le ministère public à l'occasion de l'espèce Lycée polyvalent Beau-site à Nice : « alors qu'il n'avait pas répondu à l'injonction prononcée par la chambre régionale d'avoir à produire la justification des diligences effectuées pour le recouvrement des titres de recettes en cause, (l'agent comptable) a produit au juge d'appel diverses pièces dont la chambre régionale des comptes n'a pas eu connaissance lors (de son) délibéré. Aucune explication n'est donnée sur cette absence de réponse à l'injonction et sur la non-production de ces pièces. Cependant, si la Cour n'admet pas de fonder une révision d'office, qui est une voie de recours exceptionnelle dont l'interprétation doit être restrictive, sur une pièce que le

comptable aurait négligé de produire au cours de l'instruction (C. comptes 24 mars 1994, Trujillo comptable de la commune de Roquebillière, *Rec. C. comptes* p. 93), elle accepte de prendre en compte lors de la procédure d'appel des pièces nouvelles produites par le comptable (C. comptes, 24 mars 1994, syndicat intercommunal à vocation multiple de la vallée de la Guisane (Hautes-Alpes), *Rec. C. comptes* p. 87). La juridiction est donc fondée à apprécier la valeur de justification des documents produits » (C. comptes, 14 décembre 2000, Lycée polyvalent Beau-site à Nice, *La Revue du Trésor* 2001. 714).

En l'espèce, les pièces produites par l'agent comptable à l'occasion de l'instance en appel, ont permis à la Cour des comptes de vérifier que l'agent comptable avait, à sa disposition, les éléments lui permettant de s'assurer de l'exactitude des calculs de liquidation des sommes mandatées. Très concrètement, ces pièces s'entendaient du projet de procès-verbal du conseil d'administration de l'Université, auquel était annexé le budget voté, précisant expressément le montant de la contribution de l'Université Bordeaux I, ainsi qu'un extrait du registre des délibérations de ce même conseil d'administration attestant à la fois du montant du budget voté et de la participation de l'Université, pièces qui, comme le reconnaît la Cour des comptes, attestent de la réalité de la dette et de l'exactitude des calculs de liquidation. La Cour des comptes en conclut, qu'alors même que la CRC n'a pas commis d'erreur de droit, il convient d'infirmar le débet prononcé et de constater l'absence de charge.

Relevons, pour terminer, que parmi les arguments invoqués par l'agent comptable pour se décharger de sa responsabilité, figurait la circonstance que sa mise en débet conduirait à un enrichissement sans cause dont profiterait l'Université. Le régime de responsabilité applicable à l'espèce ne pouvait conduire le juge des comptes à engager la responsabilité du comptable public qu'au moyen d'une mise en débet : un débet sans préjudice (C. comptes, 21 juillet 2011, Département de la Dordogne, *Gestion et fin. publ.* 2012, décembre p. 81).

Le nouveau régime de responsabilité des comptables publics tel qu'il résulte de la Loi n° 2011-1978 de finances rectificative pour 2011 du 28 décembre 2011 (JO 29 décembre, p. 22510) permet, désormais, de distinguer selon que l'irrégularité commise par le comptable a ou non généré un préjudice financier. Appliqué à l'espèce, ce régime de responsabilité aurait permis à l'agent comptable d'échapper à une mise en débet mais pas nécessairement à la sanction pécuniaire

que le juge des comptes est désormais habilité à infliger au comptable auquel est reproché une irrégularité n'ayant pas occasionné de préjudice financier. Une précision que le ministère public lui-même, prend soin d'apporter : voir note n° 15 de la présente chronique.

Extrait

(...)

Vu la requête, enregistrée le 21 juin 2011 au greffe de la chambre régionale des comptes d'Aquitaine par laquelle M. B., comptable de l'Université de Bordeaux I du 1^{er} janvier 2003 au 2 septembre 2007, a élevé appel du jugement n° 2011-0009 du 7 avril 2011 par lequel ladite chambre l'a constitué débiteur des deniers dudit établissement pour la somme de 61 094 € augmentée des intérêts de droit;

(...)

Attendu que M. B. a payé à l'Institut de développement local, groupement d'intérêt public créé par convention du 21 décembre 2000, trois mandats en date des 1^{er} juillet 2004, 13 décembre 2004 et 26 mai 2005, correspondant à la participation de l'Université de Bordeaux I aux frais de fonctionnement dudit groupement, pour des montants de 15 650 €, 15 650 € et 29 794 €, respectivement au titre des premier et second semestres 2004 et de l'année 2005;

Attendu que la chambre régionale a mis en débet M. B. pour un montant de 61 094 € correspondant à la somme de ces mandats, au motif que ne figurait à l'appui des trois paiements aucune pièce permettant de s'assurer que la somme versée était bien égale aux cinq-vingt-huitièmes du total des concours attendus par l'Institut de développement local, quotité prévue par ladite convention; que M. B. avait ainsi manqué à l'obligation de contrôle des calculs de liquidation de la dépense;

Sur la recevabilité:

Attendu qu'en application des articles R.243-5 et R.243-6 du code des juridictions financières, les requêtes en appel doivent être enregistrées au greffe de la chambre régionale dans un délai de deux mois suivant la notification du jugement, à peine de forclusion;

Attendu que la notification du jugement entrepris a été reçue par M. B. le 19 avril 2010; que sa requête en appel a été enregistrée au greffe de la chambre régionale le 21 juin 2010, soit un jour après l'expiration du délai précité;

Mais attendu que M. B. avait adressé sa requête à la Cour des comptes, où elle était parvenue le 15 juin 2011, soit avant l'expiration du délai prescrit; que le retard

finalment constaté dans son enregistrement est dû au réacheminement du dossier vers le greffe de la chambre régionale des comptes, sans que le requérant ait pu être avisé de son erreur de procédure; que la requête est donc recevable;

Sur le fond:

(...)

Attendu que les pièces jointes aux trois mandats relevés par la chambre ne permettant pas de contrôler l'exactitude des calculs de liquidation, le comptable aurait dû surseoir à effectuer les paiements en cause; que, faute de l'avoir fait, sa responsabilité a été engagée à bon droit par le jugement entrepris, au vu des pièces dont disposait le juge de première instance; Attendu toutefois que M. B. produit en appel, d'une part le projet de procès-verbal du conseil d'administration du 15 décembre 2003, revêtu des signatures du secrétaire de séance et du président, auquel est annexé le budget voté, lequel précise expressément que la contribution de 2004 de l'Université de Bordeaux I est fixée à 31 300 €, soit un montant égal à la somme des deux mandats payés en 2004; d'autre part, un extrait du registre des délibérations du même conseil d'administration qui atteste à la fois du montant du budget voté et de la participation de l'Université, fixée à 29 794 € pour 2004, montant égal au troisième mandat; Attendu qu'il n'est pas soutenu que les pièces en question étaient prévues par la nomenclature des pièces justificatives; que ces pièces, qui précisent le montant de la participation de l'Université de Bordeaux I tel que décidé par le groupement d'intérêt public attestent, comme le soutient le comptable, de la réalité de la dette et de l'exactitude des calculs de liquidation; qu'il y a donc lieu, même en l'absence d'erreur de droit commise par la chambre régionale, d'infirmar le débet prononcé et de constater l'absence de charge;

Conclusions n° 297 du 20 avril 2012

(Extrait)

(...)

Rappel de la procédure

Par réquisitoire n° 2010-0011 du 10 septembre 2010, le procureur financier près la chambre régionale des comptes d'Aquitaine a, au vu du rapport à fin d'examen juridictionnel des comptes pour les exercices 2003 à 2007 de l'Université de Bordeaux I, saisi cette même chambre afin qu'elle statue sur la responsabilité de M. B., comptable de l'Université, pour avoir, pendant les exercices 2004 et 2005, réglé la participation de l'Université au fonctionnement du groupement d'intérêt public « Institut du développement local », sans disposer des

pièces lui permettant de vérifier l'exactitude des calculs de liquidation des sommes mandatées.

Sur la recevabilité de la requête

Aux termes de l'article R. 243-5 du CJF « l'appel doit être formé dans le délai de deux mois à compter de la notification du jugement ». Ce délai peut être augmenté lorsque l'appelant réside à l'étranger ou lorsque l'appel est formé par un contribuable. L'article R. 243-6 du CJF précise que la date à prendre en compte pour apprécier si ce délai a été respecté « est celle de l'enregistrement de la requête au greffe de la chambre ».

Le jugement de la chambre régionale des comptes ayant été notifié à M. B. le 19 avril 2011, le délai de deux mois, qui est un délai franc, expirait en conséquence le 20 juin 2011. Le comptable a formé sa requête par lettre recommandée avec accusé de réception, enregistrée au greffe de la Cour le 15 juin 2011. Cette lettre n'a été enregistrée au greffe de la chambre régionale des comptes d'Aquitaine que le 21 juin 2011, soit avec un dépassement d'une journée du délai imparti au requérant par le code des juridictions financières pour faire appel.

Toutefois, comme le souligne le rapporteur, la correction des erreurs de compétence qui s'impose au juge administratif en vertu des dispositions des articles R. 351-1 et suivants du code de justice administrative, même si elle n'est pas prévue par le code des juridictions financières, est admise par la Cour. Dès lors, en vertu du principe énoncé par l'article R. 351-7 du CJA qui dispose que « Les actes de procédure accomplis régulièrement devant la juridiction saisie en premier lieu demeurent valables devant la juridiction de renvoi à laquelle incombe le jugement de l'affaire, sous réserve, le cas échéant, des régularisations imposées par les règles de procédure propres à cette juridiction », le ministère public considère, avec le rapporteur, que la requête en appel de M. B. peut être déclarée recevable.

La requête, accompagnée des documents sur lesquels elle s'appuie, en particulier le jugement de la CRC objet de l'appel, répond aux conditions de forme et de délai exigées par les articles R. 243-4 à R. 243-6 du code des juridictions financières.

L'appelant ayant qualité et intérêt pour agir, la requête de M. B. peut en conséquence être déclarée recevable.

(...)

4. Sur le fond (...)

b) Les moyens de l'appelant

Après avoir rappelé que l'Université était liée pour 6 ans par la convention constitutive du GIP, le comptable invoque en

premier lieu la validité de la dépense, justifiée selon lui par les délibérations du GIP, qu'il produit, fixant pour les années 2004 et 2005 les contributions de chacun des membres du groupement ainsi que les budgets auxquels elles se rattachent.

Il invoque en second lieu, compte tenu du bien-fondé de la dépense, l'enrichissement sans cause dont profiterait l'Université s'il était constitué débiteur.

c) Discussion des moyens de l'appelant

Parmi les contrôles que sont tenus d'exercer les comptables en application du règlement général sur la comptabilité publique figure celui de la validité de la créance : ce contrôle porte sur « la justification du service fait et l'exactitude des calculs de liquidation ; l'intervention préalable des contrôles réglementaires et la production des justifications » (article 13 du RGCP).

Au cas d'espèce, comme le souligne le rapporteur, la chambre ne reproche pas au comptable de ne pas avoir disposé des pièces justifiant le bien-fondé de la dépense, mais de ne pas avoir été en mesure, à la date du paiement, de vérifier l'exactitude des calculs de liquidation de la dépense qui lui était présentée. Selon les dispositions de l'article 30 du RGCP « La liquidation a pour objet de vérifier la réalité de la dette et d'arrêter le montant de la dépense ».

Le comptable produit en appel des documents qui permettent de vérifier l'exactitude des calculs de liquidation, documents dont il ne fait aucun doute qu'ils ont été établis antérieurement au paiement. En réponse à la question qui lui a été posée par le rapporteur, il admet néanmoins être dans l'impossibilité de prouver qu'il en avait disposé au moment où il a ouvert sa caisse.

La production tardive par le comptable des pièces justifiant l'exactitude des calculs de liquidation appelle de la part du ministère public les observations suivantes :

- Etant antérieures aux paiements, les justifications produites ne constituent pas des régularisations dont la Cour récusé, dans la plupart des cas, l'effet exonératoire. Comme le souligne le rapporteur, la mise en jeu de la responsabilité de M. B. par la chambre régionale des comptes n'a pas pour motif le défaut de pièces justificatives, mais le manquement à l'obligation du comptable de procéder à la vérification des calculs de liquidation¹³.

¹³ Même si les deux motifs sont le plus souvent liés, comme le soulignent les commentaires sous l'arrêt « Basserie et Caffart, comptables de la commune d'Arras », dans les « Grands arrêts de la jurisprudence financière » (n° 22).

- Conformément à une jurisprudence solidement établie, notamment depuis l'arrêt du 4 février 1988, « M. Fuet, comptable du BAS de la commune de Matour », la régularité du paiement s'apprécie « au jour de son exécution ».

Toutefois, à la différence de la solution adoptée par la Cour dans l'espèce « Commune de Valenciennes »¹⁴, citée par le rapport, qui visait l'absence de justification de la dépense, il aurait pu être admis que si le comptable avait apporté la preuve, même a posteriori, qu'il avait disposé des éléments nécessaires à l'exercice de son contrôle au jour du paiement, le motif d'engagement de sa responsabilité ayant disparu, la Cour aurait pu infirmer le jugement de la chambre régionale des comptes.

Or, selon ses dires, le comptable n'a pas disposé de ces éléments et à défaut d'avoir suspendu les paiements litigieux, il a manqué à ses obligations et, « dès lors (...) qu'une dépense a été irrégulièrement payée », a engagé sa responsabilité personnelle et pécuniaire au sens des dispositions de l'article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963.

Par ailleurs, et ceci répond également au deuxième moyen du requérant, en l'état du droit, l'article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 modifiée ne laisse au juge des comptes aucun pouvoir d'appréciation en ce qui concerne l'existence ou non d'un préjudice financier réel pour la collectivité : la Cour a souligné que « la responsabilité du comptable s'apprécie en fonction des obligations que lui imposent la législation et la réglementation et non selon le préjudice ou l'enrichissement sans cause qui pourrait résulter, pour la collectivité, des actes dudit comptable ou de décisions des juridictions financières » (Cour des comptes, 28 avril 1988, « Commune de Gy »).

Aussi, la circonstance que les documents produits démontrent qu'en dépit du manquement du comptable à ses obligations, il n'y a pas eu d'erreur de liquidation, les paiements litigieux étant égaux aux sommes dues par l'Université, est sans effet sur les conséquences de la mise en jeu de sa responsabilité¹⁵. Elle pourra en revanche être utilement invoquée à l'appui d'une demande de remise gracieuse.

¹⁴ CC, 17 novembre 2011.

¹⁵ Le ministère public relève que dans le cadre du nouveau régime de responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables qui entrera en vigueur le 1^{er} juillet 2012, les mêmes faits justifieraient selon le même motif l'engagement de la responsabilité du comptable : la circonstance que l'organisme public n'ait pas subi de préjudice financier n'aurait de conséquence que sur la nature de la « sanction » pécuniaire.

Le ministère public considère que la solution adoptée par la Cour dans son arrêt du 7 avril 2011 « Commune d'Amnéville », n'est pas transposable, car elle est liée aux circonstances particulières de l'espèce : d'une part, contrairement à M. B., le comptable d'Amnéville avait disposé de certains éléments de liquidation, qu'il avait en partie mal interprétés, et, d'autre part, l'erreur de liquidation avait conduit au paiement d'une somme inférieure à la somme due, ce qui n'est pas le cas en l'espèce.

En conclusion, le ministère public est d'avis qu'il n'y a pas motif à infirmation du jugement de la chambre régionale des comptes d'Aquitaine, le débet devant en conséquence être confirmé.

Cour des comptes, 4^e Chambre, arrêt n° 64447, 5 juillet 2012, Commune de Denain

Appel ; appel du comptable [infirmation du jugement]. Gestion patente ; dépenses ; primes, indemnités, rémunérations accessoires ; collaborateurs de cabinet.

L'appréciation et l'interprétation des textes relatifs aux pièces nécessaires au paiement peuvent parfois s'avérer délicates. L'arrêt commenté en est une illustration. La Chambre régionale des comptes avait engagé la responsabilité du comptable pour avoir payé des primes aux collaborateurs de cabinet d'un maire au motif qu'il aurait dû produire une délibération du conseil municipal fixant la nature, les conditions d'attribution et le taux moyen des indemnités des collaborateurs de cabinet. L'article 7 du décret du 16 décembre 1987 (modifié par le décret n° 2005-618 du 30 mai 2005) prévoit, en effet, que la rémunération individuelle de chaque collaborateur de cabinet est fixée par l'autorité territoriale. C'est l'interprétation à donner de cette notion d'« autorité territoriale » qui a conduit la CRC à exiger une délibération de l'assemblée délibérante.

Dans ses conclusions, le ministère public près la Cour des comptes a démontré que cette interprétation était inexacte. Nous renvoyons le lecteur à ces conclusions, très pédagogiques, sur l'interprétation des textes relatifs aux pièces nécessaires pour le paiement des collaborateurs de cabinet d'un maire ; elles démontrent en outre l'existence d'un véritable « contrôle de légalité » du juge qui analyse le texte et donne sens à la notion d'autorité territoriale.

Extrait

(...)

Vu la requête, enregistrée le 19 octobre 2011 au greffe de la chambre régionale des comptes du Nord-Pas-de-Calais, par laquelle M. L., comptable de la commune de Denain, a élevé appel du jugement du 28 septembre 2011 par lequel ladite chambre l'a constitué débiteur des deniers de la commune de Denain pour la somme totale de 7 863,33 € augmentée des intérêts de droit;

Attendu que, par jugement du 28 septembre précité, la chambre régionale des comptes du Nord-Pas-de-Calais a déclaré M. L. débiteur de la commune de Denain, au motif que le paiement de primes à deux collaborateurs de cabinet pour un montant de 7 863,33 € était injustifié, en l'absence d'une décision prise par l'assemblée délibérante fixant la nature, les conditions d'attribution et le taux moyen des indemnités des collaborateurs de cabinet;

Attendu que le droit applicable au recrutement et à la rémunération des collaborateurs de cabinet des collectivités territoriales est fixé notamment: 1°) par l'article 110 de la loi du 26 janvier 1984 susvisée qui permet à l'autorité territoriale de recruter librement un ou plusieurs collaborateurs de cabinet; 2°) par l'article 3 du décret du 16 décembre 1987 susvisé qui précise que l'inscription du montant des crédits affectés à de tels recrutements doit être soumise à la décision de l'organe délibérant; 3°) par l'article 7 du même décret qui dispose notamment que le montant des indemnités ne peut être supérieur à 90 % du montant maximum du régime indemnitaire institué par l'assemblée délibérante de la collectivité ou de l'établissement et servi au titulaire de l'emploi administratif fonctionnel de direction le plus élevé de la collectivité ou de l'établissement occupé par un fonctionnaire;

(...)

Attendu que l'appelant soutient qu'il disposait, au moment des paiements des mandats afférents, de pièces justificatives suffisantes;

Attendu en effet que le comptable a produit une délibération du 23 mars 2001 par laquelle le conseil municipal de la ville de Denain a créé deux postes de collaborateurs de cabinet et décidé d'inscrire les crédits correspondant aux budgets des exercices concernés; qu'il a également produit deux arrêtés portant nomination de chacun des deux collaborateurs de cabinet, datés respectivement des 13 octobre 2006 et 29 juin 2007; que ces deux documents sont antérieurs aux paiements litigieux; qu'ils comportent les mentions relatives au montant brut de l'indemnité autorisée;

Attendu également que le comptable a produit des fiches établies par le service des ressources humaines de la ville de Denain détaillant la rémunération de l'attachée principale détachée sur l'emploi fonctionnel de directrice générale des services, soit l'agent occupant l'emploi administratif fonctionnel de direction le plus élevé, ainsi que deux de ses bulletins de paye; que le comptable a donc été ainsi en mesure de vérifier le respect de la norme de plafonnement des indemnités mentionnée à l'article 7 du décret du 16 décembre 1987 précité;

Qu'ainsi, le comptable ayant procédé aux diverses vérifications qui lui incombent, il convient d'infirmar le jugement entrepris;

Conclusions n° 449 du 19 juin 2012 (Extrait)

(...)

III. SUR LE FOND

(...)

1) La motivation du jugement

La chambre régionale des comptes de Nord-Pas-de-Calais a constitué L., agent comptable du 1er janvier 2003 au 31 décembre 2007, débiteur de la commune de Denain au motif que le paiement de primes à deux collaborateurs de cabinet du maire pour un montant total de 7 863,33 euros était injustifié, « en l'absence d'une décision prise par l'assemblée délibérante fixant la nature, les conditions d'attribution et le taux moyen des indemnités des collaborateurs de cabinet ».

À l'appui de sa décision, la chambre a considéré que :

- en application des dispositions de l'article 7 du décret n° 87-1004 du 16 décembre 1987 pris en application de l'article 110 de la loi du 26 janvier 1984, et de l'article 2 du décret n° 91-875 du 6 septembre 1991 pris en application de l'article 88 de cette même loi, il revenait « à la seule assemblée délibérante de fixer la nature, les conditions d'attribution et le taux moyen des collaborateurs de cabinet et qu'il appartenait à l'autorité de nomination, dans le cadre défini par l'autorité délibérante, de fixer le régime indemnitaire individuel de chacun d'eux »;

- « les pièces produites par le comptable ne comprennent aucune décision prise par l'assemblée délibérante fixant la nature, les conditions d'attribution et le taux moyen des indemnités des collaborateurs de cabinet, la délibération n° 10 du 23 mars 2001 créant des postes de collaborateurs de cabinet se bornant à prévoir l'inscription globale des crédits budgétaires nécessaires à la rémunération et au paiement des charges sociales (...);

- le rappel, dans les arrêtés de nomination des 10 octobre 2006 et 22 juin 2007, que le montant indemnitaire maximum des collaborateurs de cabinet ne peut excéder 90 % du montant du régime indemnitaire servi au titulaire de l'emploi fonctionnel ou du grade administratif le plus élevé en activité dans la collectivité, ne constitue pas une décision fixant la nature, les conditions d'attribution et le taux moyen des indemnités des collaborateurs de cabinet, qui, au demeurant, ne pouvait être prise que par l'assemblée délibérante ».

2) Les moyens développés par le comptable à l'appui de son appel

Le comptable de la commune de Denain sollicite l'infirmary du jugement entrepris et fait valoir à l'appui de sa requête d'appel qu'au moment du paiement il disposait des pièces suivantes :

- la délibération du conseil municipal datée du 23 mars 2001, créant deux postes de collaborateurs de cabinet et invitant l'assemblée délibérante à inscrire les crédits nécessaires à leur rémunération au chapitre 64 des budgets des exercices correspondant à la durée du mandat du maire;

- deux arrêtés de nomination des collaborateurs de cabinet signés par le maire les 10 octobre 2006 et 22 juin 2007 visant la délibération du 23 mars 2001 et rappelant les seuils de rémunération et d'indemnités susceptibles d'être servies à des agents non titulaires (pièce 3 et 4);

- deux fiches de calcul établies par le service des ressources humaines de la ville lui permettant de s'assurer « de l'exacte liquidation des sommes à payer notamment dans l'appréciation du seuil des 90 % (rémunération principale + indemnités) et le respect de son non-dépassement »;

- un extrait de la délibération du conseil municipal du 31 janvier 2003 instituant le régime indemnitaire des agents de la ville de Denain, relatif aux indemnités attribuées au directeur général des services, emploi le plus élevé de la collectivité, qui fixe le régime indemnitaire du directeur général des services, emploi administratif le plus élevé de la collectivité qui sert de référence pour déterminer le seuil des 90 % de la rémunération indiciaire et des indemnités pouvant être allouées aux collaborateurs de cabinet par le maire.

3. Un jugement fondé sur une application erronée des textes législatifs et réglementaires relatifs à la fixation de la rémunération des collaborateurs de cabinet

La chambre, dans son jugement, a fait grief au comptable d'avoir effectué le paiement alors qu'il ne disposait pas de « décision prise par l'assemblée délibérante fixant la nature, les conditions d'attribution et le taux moyen des collaborateurs de cabinet; que le rappel, dans les

arrêtés de nomination des 10 octobre 2006 et 22 juin 2007 que le montant indemnitaire maximum des collaborateurs de cabinet ne peut excéder 90 % du montant du régime indemnitaire servi au titulaire de l'emploi fonctionnel ou grade administratif le plus élevé en activité dans la collectivité, ne constitue pas une décision fixant la nature, les conditions d'attribution et le taux moyen des indemnités des collaborateurs de cabinet, qui au demeurant ne pouvait être prise que par l'assemblée délibérante ;

Attendu qu'il résulte de ce qui précède, qu'en l'absence d'une décision prise par l'assemblée délibérante fixant la nature, les conditions d'attribution et le taux moyen des indemnités des collaborateurs de cabinet, la responsabilité de M. L. (...) doit être mise en jeu pour le paiement injustifié de primes ».

La chambre s'est ainsi livrée, dans sa décision, à une analyse erronée des textes quant à la détermination de l'autorité compétente pour fixer les conditions d'attribution de la rémunération, y compris les primes, des collaborateurs de cabinet.

En effet, les dispositions législatives et réglementaires spécifiquement applicables aux collaborateurs de cabinet sont les suivantes :

- Les autorités locales peuvent, pour former un cabinet, recruter librement un ou plusieurs collaborateurs de cabinet. L'article 110 de la loi n° 84-53 du 26 janvier 1984 modifiée dispose « l'autorité territoriale peut, pour former son cabinet, librement recruter un ou plusieurs collaborateurs et mettre librement fin à leurs fonctions. La nomination de non-fonctionnaires à ces emplois ne leur donne aucun droit à être titularisés dans un grade de la fonction publique territoriale ».

- L'article 3 du décret n° 87-1004 du 16 décembre 1987 pris en application de l'article 110 de la loi précitée précise : « aucun recrutement de collaborateur de cabinet ne peut intervenir en l'absence de crédit disponible au chapitre budgétaire et à l'article correspondant. L'inscription du montant des crédits affectés à de tels recrutements doit être soumise à la décision de l'organe délibérant ».

- L'article 7 dudit décret modifié par le décret n° 2005-618 du 30 mai 2005, édicte : « la rémunération individuelle de chaque collaborateur de cabinet est fixée par l'autorité territoriale. Elle comprend un traitement indiciaire, l'indemnité de résidence et le supplément familial afférents ainsi que, le cas échéant, des indemnités. Le traitement indiciaire ne peut en aucun cas être supérieur à 90 % du traitement correspondant soit à l'indice terminal de l'emploi administratif fonctionnel de direction le plus élevé de

la collectivité ou de l'établissement occupé par un fonctionnaire, soit à l'indice terminal du grade administratif le plus élevé détenu par un fonctionnaire en activité dans la collectivité ou l'établissement.

Le montant des indemnités ne peut en aucun cas être supérieur à 90 % du montant maximum du régime indemnitaire institué par l'assemblée délibérante de la collectivité ou de l'établissement et servi au titulaire de l'emploi fonctionnel ou du grade de référence mentionnés au deuxième alinéa ».

Ainsi, en fondant la responsabilité de M. L. sur l'absence de décision prise par l'assemblée délibérante de la collectivité, la chambre a procédé à une application erronée des textes précités, qui distinguent les pouvoirs relevant de « l'assemblée délibérante » et ceux relevant de « l'autorité territoriale ». La chambre a considéré qu'il appartenait à l'assemblée délibérante de la collectivité de fixer les conditions d'attribution de la rémunération, y compris les primes, des collaborateurs de cabinet alors qu'il résulte des dispositions précitées que cette fixation appartient à la seule « autorité territoriale » qui, en l'espèce, était le maire.

4. Un comptable en mesure de vérifier la validité de la dépense

(...)

En l'espèce, aux termes de l'article D. 1617-19 du code général des collectivités territoriales : « Avant de procéder au paiement d'une dépense (...) les comptables publics des collectivités territoriales (...) ne doivent exiger que les pièces justificatives prévues pour la dépense correspondante dans la liste définie à l'annexe 1 du présent code ».

L'annexe 1 s'agissant des primes et indemnités précise les pièces justificatives sur lesquels doit s'appuyer le comptable : « Au sens de l'article 88 de la loi n° 84-53 du 26 janvier 1984 portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique territoriale.

1. Décision de l'assemblée délibérante fixant la nature, les conditions d'attribution et le taux moyen des indemnités ;
2. Décision de l'autorité investie du pouvoir de nomination fixant le taux applicable à chaque agent ».

Or, l'article 88 de la loi précitée n'est pas applicable aux collaborateurs de cabinet qui relèvent de l'article 110 de la loi du 26 janvier 1984 et du décret du 16 décembre 1987.

En l'absence de nomenclature précise, le comptable doit disposer des pièces que le juge des comptes considère comme essentielles à l'exercice de son contrôle de la validité de la créance¹⁶.

À la lumière de ces éléments, les pièces justificatives qui devaient être produites au comptable à l'appui du paiement de primes à des collaborateurs de cabinet, sont la décision de l'assemblée territoriale autorisant le recrutement de collaborateur de cabinet, la décision de l'autorité territoriale fixant la rémunération de chaque collaborateur de cabinet ainsi que les indemnités et primes et les pièces lui permettant de s'assurer du respect de la norme du double plafond de 90 %.

En l'espèce, le comptable pour s'assurer de la validité de la dépense payée disposait de :

- la délibération du 23 mars 2001 par laquelle le conseil municipal a créé les deux postes de collaborateurs de cabinet.
- deux arrêtés portant nomination de collaborateurs de cabinet pris au visa de la délibération précitée.

Le maire a recruté par arrêté du 10 octobre 2006 M. R. et M. J. par arrêté en date du 1^{er} juillet 2007. Ces arrêtés fixent la rémunération individuelle de chacun de ces collaborateurs de cabinet et sont conformes aux dispositions de l'article 7 du décret précité en ce qu'ils prévoyaient que leur rémunération ne pouvait excéder 90 % de celle afférente à l'indice terminal du fonctionnaire occupant l'emploi administratif fonctionnel de direction le plus élevé de la collectivité.

Ces arrêtés, par ailleurs, précisaient que « le montant de l'indemnité susceptible d'être allouée aux collaborateurs de cabinet ne pouvait être supérieur à 90 % du montant maximum du régime indemnitaire institué par l'assemblée délibérante et servi au titulaire de l'emploi fonctionnel détenu par un fonctionnaire en activité de la collectivité ».

- deux fiches de calcul établies par le service des ressources humaines de la ville détaillant la rémunération de l'attachée principale détachée sur l'emploi fonctionnel de directrice générale des services lui permettant de s'assurer « de l'exacte liquidation des sommes à payer notamment dans l'appréciation du seuil des 90 % (rémunération principale + indemnités) et le respect de son non-dépassement » ainsi que deux bulletins de paie (pièce 1/17 à 1/20).

À la lumière de l'ensemble de ces éléments, il apparaît que le comptable au moment du paiement était en mesure de vérifier la régularité de la dépense et notamment, en l'espèce, le respect du double plafond de rémunération et d'indemnités mentionné à l'article 7 du décret du 16 décembre 1987. ■

¹⁶ Cour des comptes, 9 mai 2007, Ch. Rég. Agr. Corse.