

GESTION & FFP FINANCES PUBLIQUES

La Revue

Fondée en 1921

FINANCES PUBLIQUES

La Cour des comptes et le Haut Conseil
des finances publiques

COLLECTIVITÉS TERRITORIALES

La RPP des comptables
des collectivités locales

GESTION ET ORGANISATION ADMINISTRATIVE

La démarche stratégique de la DGFIP
La stratégie numérique de la DGFIP



Rejoignez-nous
sur le site :
Flashez !

N° 7/8 - Juillet-Août 2014

Anciennement La Revue du Trésor

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



ADMINISTRATION

Directeur de la publication :

Jacqueline ESCARD

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 ROULLEAUX-DUGAGE,
Jacques SPINDLER, Claude Suire-REISMAN

Conception et mise en page : Feuilles de *styl*

Impression : **néotype**

N° imprimeur : 201406.0005

Dépôt légal : Juillet 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.



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

FINANCES PUBLIQUES

4

- Extraits de l'Allocution de Didier MIGAUD, prononcée lors de la présentation à la presse du Rapport public annuel 2014 4
- Le jugement des comptes des comptables publics. Extraits du tome III - *Les activités* Rapport public annuel 2014 de la Cour des comptes 9
- Conclusions du rapporteur public au Conseil d'État sur la Responsabilité Personnelle et Pécuniaire des comptables (21 mai 2014) **Xavier DE LESQUEN** 11
- La Cour des comptes et le Haut Conseil des finances publiques **François ECALLE** 15
- 2007-2014 : les évolutions des chambres régionales des comptes **Gérard TERRIEN**... 20
- Le contrôle de la Cour des comptes exercé sur la Caisse des dépôts **Monique SALIOU** 30
- La certification des comptes des entités publiques : accélérateur de performance ? **Michel PRADA** 35
- L'assurance maladie est-elle encore utile ? **René BARBERYE** 38

COLLECTIVITÉS TERRITORIALES

42

- Particularités de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables des collectivités locales **Luc SAÏDJ** 42
- Le contrôle des délégations de service public par les chambres régionales des comptes **Guy DUGUEPEROUX** 48
- Les relations élus/fonctionnaires territoriaux **Denys LAMARZELLE** 53
- Les leviers d'optimisation de la dépense publique locale **Marion PUJAU-BOSQ** 58
- Les outils fonciers des collectivités locales **Jacques PERENNES** 68

GESTION ET ORGANISATION ADMINISTRATIVE

73

- De la fusion comme stratégie à la stratégie post-fusion : la DGFiP, une réforme de l'État **Bernard NICOLAIEFF** 73
- La démarche stratégique de la Direction Générale des Finances Publiques : une stratégie de confiance 2013-2018 **Alexandre GARDETTE / Isabelle PHEULPIN / Nicolas GUYOMAR** 81
- La stratégie numérique de la DGFiP **Audran LE BARON / Béatrice BURG** 86
- Le programme Copernic : bilan d'une décennie pour transformer le système d'information fiscal **Alain LELOUEY / Florence ABELLO / Virginie TOURLIAC** 94
- Les chiffres clés du Rapport 2013 du Médiateur des ministères économiques et financiers **Emmanuel CONSTANS** 100
- Les missions fiscales de la douane, extraits du rapport public annuel 2014 de la Cour des comptes **Jacques PERENNES** 105

FISCALITÉ

115

- Pourquoi et comment lutter contre la fraude fiscale ? 115
Olivier SIMIEUDE / Bastien LLORCA
- La détermination du centre des intérêts vitaux **Isabelle SARR** 119
- La Fiscalité écologique : quelques éclairages sur l'écotaxe **Régis LANNEAU** 125

HÔPITAUX

129

- Précisions sur la première certification des comptes dans les centres hospitaliers **Cabinet GRANT-THORNTON et Finances Hospitalières** 129

INTERNATIONAL

133

- Les principales dispositions fiscales de la réforme du système de santé aux États-Unis **Florent TESSON** 133

HISTOIRE

138

- Le conservateur des hypothèques de 1771 à 2012 **L'AMC** 138

CHRONIQUE de jurisprudence financière

146

- La Cour des comptes. 146
Stéphanie DAMAREY / Michel LASCOMBE / Xavier VANDENDRIESSCHE

Anciennement La Revue du Trésor

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



ADMINISTRATION

Responsible Editor :

Jacqueline ESCARD

Editors in chief :

Gérard LE GRAND, MICHEL LE CLAINCHE

Assistants chief editors :

Jean-Luc ALBERT, Bernard HOUTEER,
Jacques PÉRENNÉS, 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 MALUPAS, Philippe MAZUEL,
Danièle MOUGINOT DE BLASI
Bernard NICOLAIEFF, Jacques PÉREREALT,
Christian RATEL, Jean-Yves RAUDE,
Charles-Henri ROULLEAUX-DUGAGE,
Jacques SPINDLER, Claude Suire-REISMAN

Model : Feuilles de styl

Printing : neotype

Printeur N. : 201406.0005

Legal deposit : July 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.



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

PUBLIC FINANCES

4

- Extracts from the speech delivered by Didier MIGAUD, at the time of the press release for the 2014 Annual Public Report: Cour des comptes 4
- Accounting judgement of public accountants' activity. Extracts from volume III - Les activités from the 2014 annual public paper delivered by the Cour des comptes... 9
- Conclusions provided by the Conseil d'Etat Public Report as regards accountants' individual and compensation liability (dated 21st May 2014) **Xavier DE LESQUEN** . 11
- The Cour des comptes and the French Higher Council for public finances **François ECALLE** 15
- 2007-2014: changes in French regional audit chambers **Gérard TERRIEN**..... 20
- The control over the Caisse des dépôts carried out by the Cour des comptes **Monique SALIOU** 30
- Certification of accounts provided by public entities: is this a performance accelerator? **Michel PRADA** 35
- Is health insurance still of any use? **René BARBERYE** 38

LOCAL TERRITORIAL AUTHORITIES

42

- Some particular features of individual and compensation liabilities of local territorial accounting officers **Luc SAÏDJ** 42
- Control of public service delegation contracts carried out by French regional audit chambers **Guy DUGUEPÉROUX** 48
- Relations built up between elected local officials and territorial civil servants **Denys LAMARZELLE** 53
- Optimization means available as regards local public expenditure control **Marion PUJAU-BOSQ** 58
- Land management tools in the hands of local authorities **Jacques PERENNES** 68

ADMINISTRATIVE MANAGEMENT AND ORGANIZATION

73

- As regards merging considered as a strategy meant to counter post-merger integration strategies, the Public Finances Directorate General, a government reform **Bernard NICOLAIEFF** 73
- The strategic approach of the Public Finances Directorate General: a trustworthy strategy applied over the 2013-2018 period **Alexandre GARDETTE / Isabelle PHEULPIN / Nicolas GUYOMAR**..... 81
- The digital strategy carried out by the Public Finances Directorate General **Audran LE BARON / Béatrice BURG** 86
- The Copernic programme: review of a decade meant to change the taxation information system **Alain LELOUEY / Florence ABELLO / Virginie TOURLIAC** 94
- The key figures found in the 2013 Paper delivered by the Ombudsman for the economic and financial ministries **Emmanuel CONSTANS** 100
- The taxation missions carried out by the Customs service, extracts from the 2014 Cour des comptes annual public report **Jacques PERENNES** 105

TAXATION ISSUES

115

- The reason why and how to fight tax evasion 115
Olivier SIVIEUDE - Bastien LLORCA
- Deciding upon the centre of vital interests **Isabelle SARR**..... 119
- Environmental taxation : shedding some light on the carbon tax **Régis LANNEAU**... 125

HOSPITALS

129

- Some indications concerning the very first certification of accounts in hospitals **GRANT-THORNTON law office and Finances Hospitalières unit** 129

INTERNATIONAL ISSUES

133

- The main tax provisions included in the American health system reform **Florent TESSON**.. 133

SOME HISTORY

138

- The registrar of mortgages – The AMC – The mortgage registrar association 138

LEGAL financial developments

146

- The French Cour des comptes..... 146
Stéphanie DAMAREY / Michel LASCOMBE / Xavier VANDENDRIESSCHE

Agenda 2015

GFP
GESTION & FINANCES PUBLIQUES
La Revue

édite trois modèles d'agenda



> **Agenda de Bureau**

Format 210 X 270 mm

Couverture bicolore grain de café et mer du sud

> **Agendas de Poche**

Format 85 X 160 mm

Modèle luxe : Couverture bicolore grain de café et mer du sud. Crayon bois naturel. 2 fentes cartes en 2^e de couverture.

Modèle Standard : couverture monocolore atoll tranche naturelle.

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

Commandes

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

Pour toute commande inférieure à 10 exemplaires, 3 € de frais de port seront facturés.



Adresse de livraison : _____

Adresse de facturation : _____

Affaire suivie par : _____

Téléphone : _____

Courriel : _____

À renvoyer impérativement **avant le 10 septembre 2014** à
Gestion et Finances Publiques 16 rue Berthollet - Arcueil 3 - 94110 Arcueil
E-mail : info@gestionfipu.com



Didier MIGAUD
Premier Président de la Cour des comptes

Extraits de l'Allocution de Didier MIGAUD, Premier Président de la Cour des comptes, prononcé lors de la présentation à la presse du Rapport public annuel 2014, le 11 février 2014

Le rapport public annuel de la Cour est sa publication la plus emblématique. [...] La Cour y décrit la situation toujours préoccupante de nos finances publiques. Quelques années de déficit pour un pays peu endetté ne posent pas difficulté. En revanche, près de quarante années de déficits publics ne sont pas sans conséquence: ils ont entraîné toujours plus avant la France dans une zone dangereuse, en raison du poids croissant de sa dette dans le PIB. Ce poids a doublé en vingt ans, passant de 46 % du PIB en 1993 à 93,4 % aujourd'hui. Avec la remontée des taux d'intérêts qui, tôt ou tard, se produira, la charge de cette dette pèsera davantage encore sur les comptes publics. Si les taux augmentent, ne serait-ce que d'un pour cent, ce sont immédiatement 2 Md€ d'intérêts supplémentaires pour le seul État la première année, et 15 Md€ au bout de dix ans qui s'ajoutent à la charge d'intérêts annuelle, de 52 Md€ actuellement. Cet accroissement représente l'équivalent des crédits consacrés

par l'État à la justice, aux affaires étrangères et à la culture. [...]

Pour stabiliser au plus tôt, puis réduire le poids de la dette publique, l'objectif de retour à l'équilibre structurel des comptes publics, retenu par le Gouvernement et voté par le Parlement, doit être poursuivi avec détermination et aussi rapidement que possible. Il ne s'agit pas de répondre à une préoccupation de nature comptable. Il s'agit d'un enjeu de souveraineté: reconquérir les marges de manœuvre budgétaires dont la charge d'intérêts nous prive, et garantir la cohésion entre les générations.

La Cour livre plusieurs messages sur les finances publiques :

Le premier est qu'en 2013, malgré un effort considérable, concentré essentiellement sur des recettes nouvelles, la réduction du déficit public sera limitée. Il existe un risque réel que le déficit public

excède la dernière prévision du Gouvernement, de 4,1 % du PIB.

Le deuxième est que l'année 2014 marque un changement : l'effort repose désormais principalement sur la dépense. La tenue des objectifs ambitieux de maîtrise apparaît possible, mais il n'existe aucune marge de manœuvre en cas de dépenses imprévues.

Le troisième message est que, compte tenu du retard pris, l'effort sur la dépense devra être poursuivi et amplifié sur les trois prochaines années pour respecter l'engagement pris par le Gouvernement et approuvé par le Parlement, d'assurer le retour à l'équilibre structurel des comptes publics en 2016.

Le quatrième est qu'il faut changer de méthode pour obtenir les économies programmées. Plutôt que de ponctionner tous les services, il apparaît nécessaire d'engager les réformes de fond, permettant la modernisation des administrations publiques, pour qu'elles puissent atteindre avec une plus grande efficacité et au moindre coût les objectifs fixés par les pouvoirs publics.

Je reviens sur le premier message, qui concerne 2013. L'effort a été considérable. Il peut être mesuré chaque année par un indicateur, qui prend en compte toutes les mesures de redressement des comptes, qu'il s'agisse d'économies sur les dépenses publiques ou de mesures nouvelles de hausse des prélèvements obligatoires. Cet effort a représenté 1,7 point de PIB en 2013, après 1,3 point en 2012 et 0,8 point en 2011. Si ces niveaux sont d'une ampleur inédite dans notre histoire budgétaire récente, ils sont, néanmoins, du même ordre que ceux qui peuvent être constatés dans nombre de pays européens.

L'effort de 2013, de 1,7 point de PIB, portant pour plus des trois quarts sur des recettes nouvelles, a produit des effets tangibles, mais plus lents et donc plus limités que prévus. En effet, le déficit public ne s'est réduit que de 0,7 point de PIB. Ce sont avant tout les recettes qui ont manqué par rapport aux prévisions, en raison des effets combinés d'une nette dégradation de la conjoncture et d'un excès d'optimisme dans le choix des hypothèses techniques utilisées pour le calcul des recettes. Ce dernier constat est récurrent. Il serait heureux que ces pratiques cessent.

Ce ne sont pas seulement les recettes qui ont manqué, les dépenses totales ont augmenté plus vite que ce qui était prévu par le Gouvernement au printemps 2013, sans qu'on puisse, à ce stade, analyser en détail les causes de ce résultat. Compte tenu des incertitudes qui demeurent sur

les comptes de l'année 2013, il existe un risque significatif que le déficit public excède la dernière prévision du Gouvernement, de 4,1 % du PIB.

Le deuxième message concerne l'année en cours. L'effort programmé est important : 0,9 point de PIB. Il repose, pour la première fois, en priorité sur la réduction des dépenses, rejoignant en cela une orientation préconisée de longue date par la Cour. Les hypothèses de croissance pour 2014 s'appuient sur un scénario économique que le Haut Conseil des finances publiques a estimé plausible. Les hypothèses de niveau d'emploi et de progression de la masse salariale du secteur privé apparaissent toutefois fragiles, tout comme celles relatives à l'élasticité des recettes. Au total, la Cour estime que le produit des recettes pourrait être surestimé de 2 à 4 Md€. En outre, le rendement des nouvelles mesures fiscales serait de 1 à 2 Md€ inférieur aux prévisions.

L'objectif de maîtrise des dépenses en 2014 est ambitieux et suppose des économies de l'ordre de 15 Md€ par rapport à leur rythme tendanciel d'accroissement. La Cour relève qu'un effort a été fait pour mieux justifier les économies programmées, par rapport aux années précédentes. Cependant, une part des économies n'est pas encore documentée à ce stade, et certaines apparaissent surestimées. La tenue des objectifs de dépenses de l'État apparaît possible, mais nécessitera d'importantes annulations de crédits pour y parvenir. Il n'existe en outre aucune marge pour faire face à des dépenses imprévues.

La Cour insiste pour que l'effort soit mieux partagé entre l'ensemble des acteurs publics, particulièrement ceux qui ont le moins contribué jusqu'ici. Les économies attendues du secteur des collectivités territoriales sont chiffrées à 2 Md€, mais leur traduction concrète est hypothétique. En effet, si l'État a prévu de réduire les concours qu'il verse aux collectivités, le manque à gagner sera compensé par l'affectation de nouvelles ressources fiscales pour un montant égal, sinon supérieur. Rien ne permet donc d'anticiper un ralentissement des dépenses du secteur local dans son ensemble. Un freinage sensible des dépenses locales est pourtant nécessaire pour que la participation des collectivités territoriales au redressement des comptes publics devienne une réalité tangible, conformément à la trajectoire des finances publiques fixée par les pouvoirs publics. Il faut rappeler qu'au cours des vingt dernières années, les dépenses de fonctionnement des collectivités, à périmètre constant, se sont accrues à un rythme nettement plus rapide que celles de l'État. Il faut néanmoins relever que

les communes et intercommunalités, qui ne sont pas bénéficiaires des nouvelles ressources, devront consentir un effort plus significatif. Les travaux de la Cour, en particulier le premier rapport annuel sur les finances locales d'octobre 2013, mettent en évidence les marges de manœuvre existantes pour rendre les dépenses de fonctionnement courant du secteur public local plus performantes, en particulier dans ce que l'on appelle le « bloc communal ».

Enfin, le secteur de la protection sociale devrait davantage contribuer aux économies, compte tenu de son poids dans les dépenses des administrations publiques et, surtout, de l'existence d'une dette sociale croissante qui est une profonde anomalie.

Au total, compte tenu des nombreuses incertitudes et des risques significatifs que la Cour a relevé, l'atteinte de l'objectif de déficit public en 2014, de 3,6 %, n'est pas assurée à ce stade.

Le troisième message est que, compte tenu du retard pris, l'effort sur la dépense devra être poursuivi et amplifié sur les trois prochaines années pour respecter l'engagement du Gouvernement, approuvé par le Parlement, d'assurer le retour à l'équilibre structurel des comptes publics en 2016.

L'écart par rapport à la trajectoire fixée dans la loi de programmation des finances publiques, votée fin 2012, va croissant. Il devrait être d'au moins un point et demi de PIB pour le déficit effectif en 2014. La place très importante donnée jusqu'en 2013 aux mesures de hausse des recettes par rapport aux économies en dépenses, plus sensibles aux aléas de la croissance, a certainement contribué à ces résultats.

Deux raisons devraient inciter notre pays à poursuivre et amplifier l'effort. La première est le retard dans le redressement des comptes par rapport à nos voisins européens. Le déficit en 2013, de 4,1 % du PIB – et vraisemblablement davantage –, demeure sensiblement supérieur à celui constaté en moyenne dans les États de la zone euro, de 3,1 %, selon les dernières prévisions de la Commission européenne. La deuxième raison est que la dette continue d'augmenter. Il y a un an, le Gouvernement prévoyait que la dette atteigne en 2013 un niveau maximum de 91,3 % avant de décroître. Cela ne s'est pas produit, la dette publique progresse et devrait atteindre 95,1 % du PIB fin 2014, soit 2 000 Md€. Une telle somme représente plus de 30 000 € par Français, c'est de l'ordre de vingt fois le coût actuel de construction de l'ensemble du réseau autoroutier et de grande vitesse ferroviaire existant. Vous le comprenez

bien, tout retard supplémentaire dans la consolidation des comptes se traduirait par une divergence sensible par rapport à nos voisins européens, par une nouvelle dette importante et porterait une atteinte grave à la crédibilité financière de la France.

Celle-ci a obtenu de ses partenaires européens un report à 2015 du retour de son déficit en-deçà des 3 %, tout en maintenant l'obligation de ramener ses comptes à l'équilibre structurel en 2016. Une nouvelle loi de programmation des finances publiques pourrait formaliser la trajectoire retenue par les pouvoirs publics pour atteindre ces objectifs, en rattrapant le retard pris.

Le Gouvernement envisage actuellement de réaliser, chaque année jusqu'en 2017, un effort concentré sur les seules économies en dépenses. Cet effort devrait représenter 17 Md€ par an, soit un niveau supérieur à celui de 2014. S'il s'agit d'un effort sans précédent, encore faut-il souligner qu'il ne s'agit pas d'un effort visant à réduire la dépense publique mais à en limiter la progression à environ 2 % par an. Chaque année, la dépense publique continuera à augmenter dans son ensemble un peu plus rapidement que l'inflation, celle-ci étant estimée à 1,5 %. En effet, les économies sont calculées par rapport à une estimation du rythme d'accroissement tendanciel des dépenses, dont la définition est souvent conventionnelle et parfois discutable. Autrement dit, il est prévu que la dépense publique s'accroisse de 70 Md€ sur l'ensemble des trois années 2015 à 2017 au lieu de 120 Md€. Cet écart représente un effort de 17 Md€ chaque année, à rapporter à la dépense publique annuelle dans son ensemble, soit plus de 1 150 Md€.

Le quatrième message de la Cour est que ce nécessaire effort est possible, compte tenu des marges existantes. Il suppose d'engager enfin des réformes de fond dans les différentes administrations publiques. Le contexte des finances publiques n'est pas une menace pour l'action publique, il s'agit au contraire d'une opportunité pour accélérer la modernisation de nos services publics, mieux adapter les moyens publics aux besoins et dégager les marges de manœuvre nécessaires au redressement de notre compétitivité et à la croissance à moyen terme de notre économie.

La Cour et les chambres régionales et territoriales des comptes contribuent à donner une traduction concrète au principe figurant à l'article 15 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen : « La société a le droit de demander compte à tout

agent public de son administration ». En exerçant cette mission de transparence, au service de la démocratie, les juridictions financières identifient de nombreuses pistes de réforme qui touchent une grande diversité de politiques publiques et d'acteurs. Additionnés, ces constats montrent que des réformes structurelles, si elles sont engagées, peuvent permettre des économies importantes.

Chaque acteur public, quel que soit son rôle, son statut, même s'il dispose de budgets limités, doit s'interroger en permanence sur la performance de son action : quels sont ses objectifs, les atteint-il et, si oui, est-ce à un coût raisonnable ? Pendant des années, ces questions n'ont pas assez été posées dans nos administrations. Lorsque l'on se donne la peine de les mesurer, les résultats atteints par les politiques publiques ne sont souvent pas à la hauteur des moyens consacrés. Il faut en finir avec l'indifférence devant les résultats insuffisants de nombreuses politiques publiques ou leurs coûts excessifs, faute de l'organisation la plus optimale. La Cour invite les décideurs et gestionnaires publics à un changement de culture pour davantage s'intéresser aux résultats obtenus – insuffisamment mesurés – qu'aux moyens déployés, souvent mis en avant comme si l'utilité des dépenses allait toujours de soi. [...]

Pour éviter que des situations de ce type ne se multiplient, la Cour invite les pouvoirs publics à recourir bien moins systématiquement à la réduction uniforme des dépenses dans l'ensemble des services, méthode dite du « rabot ». Largement utilisée jusqu'ici, parce qu'elle était efficace pour produire rapidement des économies importantes, elle présente l'inconvénient d'affecter sans discernement les services les plus utiles et performants. Dans un nombre croissant de services de l'État, en particulier déconcentrés, elle conduit l'État à ne plus exercer certaines missions prévues par la loi, notamment les contrôles. C'est pourquoi, au rabot, la Cour recommande de substituer des réformes ciblées sur les politiques les moins performantes, en s'appuyant sur les évaluations disponibles, et en recentrant les politiques et les

dispositifs publics sur les objectifs et sur les publics prioritaires.

En conclusion, je veux insister sur la dimension positive et constructive de ce rapport. Oui, les administrations peuvent largement progresser pour être plus efficaces dans l'exercice de leurs missions. Oui, il est possible de ralentir sensiblement la croissance des dépenses publiques pour entamer au plus vite le désendettement du pays. Oui, cette démarche est une opportunité sans précédent, et d'une certaine manière une chance historique, pour moderniser nos administrations, toutes nos administrations, petites ou grandes, et redonner confiance dans les services publics. Oui, ces évolutions peuvent permettre, sans retarder le retour à l'équilibre structurel des comptes, de redonner des marges de manœuvre pour fixer de nouvelles priorités dans l'action publique, pour stimuler la croissance, pour répondre à des besoins en évolution constante, ou pour alléger la pression fiscale.

Cela suppose d'engager rapidement les réformes utiles qui ont régulièrement été repoussées. Cela suppose qu'aucun acteur public ne s'exonère d'un nécessaire questionnement sur son utilité et son efficacité. Cela suppose de s'intéresser bien davantage aux résultats des politiques publiques, à leur impact concret, qu'à l'importance des moyens qui leur sont confiés. Cela suppose de tenir bon face aux inévitables résistances qui se manifesteront, de dépasser, par la pédagogie, les frilosités, les corporatismes, les conformismes. Les évolutions peuvent déranger des habitudes, remettre en cause des rentes de situation ou priver d'aides publiques certains qui ne devaient pas en bénéficier, car c'est bien l'intérêt général qui doit prévaloir et cet intérêt général n'est pas la somme des intérêts particuliers.

Cette invitation aux réformes, au redressement des comptes, à la modernisation publique, au fond, n'a qu'un but, qui est la raison d'être des juridictions financières : éclairer les décideurs, élus et citoyens et leur donner les moyens d'adapter les services publics aux enjeux de demain. ■

Non au recyclage des idées. Oui au recyclage du papier.

La force de tous les papiers, c'est de pouvoir être recyclés
au moins cinq fois en papier. Cela dépend de chacun de nous.
www.recyclons-les-papiers.fr

Tous les papiers ont droit à plusieurs vies.
Trions mieux, pour recycler plus !



La presse écrite s'engage pour le recyclage
des papiers avec Ecofolio.



Le jugement des comptes des comptables publics

Extraits du tome III - *Les Activités*

Rapport public annuel 2014 de la Cour des comptes

Historiquement, le jugement des comptes des comptables publics a constitué la première mission de la Cour des comptes.

Le juge des comptes se prononce sur la régularité des dépenses et des recettes publiques, au regard des règles de la comptabilité publique, ce qui fait de lui le juge de droit commun de la bonne application de ces règles.

La Cour et les chambres régionales et territoriales des comptes exercent chacune ce contrôle sur les collectivités et organismes de leur compétence.

Depuis la nouvelle procédure introduite par la loi du 28 octobre 2008 relative à la modernisation de la procédure juridictionnelle, le contrôle comporte une ou deux phases :

– lorsque la vérification des comptes d'un organisme public (phase 1) ne fait apparaître aucun motif de mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public (tel que le paiement irrégulier d'une dépense ou une négligence dans le recouvrement d'une recette), le comptable est « déchargé de sa gestion » par une ordonnance (décision juridictionnelle rendue par un juge unique) ;

– dans le cas contraire, la procédure de mise en jeu de la responsabilité du comptable public (phase 2) est engagée par un réquisitoire pris par le procureur général près la Cour des comptes ou par les procureurs financiers près les chambres régionales et territoriales des comptes.

Dans ce dernier cas, il peut en résulter soit le prononcé d'un débet à l'encontre du comptable public, d'un montant égal à la dépense irrégulière-

ment payée ou à la recette non recouvrée du fait de sa négligence, soit, en l'absence de préjudice financier causé à l'organisme public, la fixation par le juge d'une somme à la charge du comptable, dont le montant est plafonné selon un barème fixé par décret. Cette charge est dite « non rémissible », car elle ne peut pas faire l'objet d'une remise gracieuse.

Ces débet et montants laissés à charge sont prononcés, à l'issue de l'instruction et d'une phase contradictoire, par un arrêt ou un jugement délibéré par une formation collégiale après audience publique.

En 2013, à la Cour, 249 rapports ont été déposés au titre du contrôle juridictionnel.

Nombre de rapports déposés au titre du contrôle juridictionnel (toutes phases) - Cour des comptes

	2011	2012	2013
Rapports déposés au titre du contrôle juridictionnel	210	210	249

Source : Cour des comptes

Activité juridictionnelle - Cour des comptes

	2011	2012	2013
Ordonnances notifiées	74	91	111
Réquisitoires pris	119	84	89
Arrêts notifiés dont :	148	164	99*
- arrêts d'amende pour retard (hors appel)	1	1	0
- arrêts de débet (hors appel)	51	62	43
- arrêts de gestion de fait (hors appel)	1	13	0
- arrêts d'appel	61	53	48
- arrêts de révision	2	3	0

* Les arrêts non détaillés dans ce tableau sont, en 2013, 8 arrêts de non-lieu.

Source : Cour des comptes

En 2013, 111 ordonnances et 99 arrêts ont été rendus par la Cour des comptes.

Sur les 99 arrêts prononcés en 2013, 86 relevaient de la nouvelle procédure et 13 de l'ancienne procédure¹.

Dans les chambres régionales et territoriales, 345 jugements² ont été rendus, et 1 981 ordonnances ont été signées.

Montant des débits prononcés

M€	2011	2012	2013
Débets prononcés (Cour des comptes)	8,7	20,4	135,5
Débets prononcés (chambres régionales et territoriales des comptes)	65,1	28,3	25,6

Source : Cour des comptes

Montant des sommes non rémissibles prononcées

€	2011	2012	2013
Sommes non rémissibles** (Cour des comptes)	-	-	5901
Sommes non rémissibles** (chambres régionales et territoriales des comptes)	-	-	43672

** Depuis la réforme de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics issue de la loi de finances rectificative n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 et les deux décrets du 10 décembre 2012.

Source : Cour des comptes

L'efficacité du contrôle juridictionnel ne saurait se résumer au nombre et au montant des sanctions pécuniaires prononcées.

L'effet préventif ou dissuasif, par définition difficile à mesurer, n'en est pas moins incontestable, puisque le comptable expose son propre patrimoine en cas d'opération irrégulière ou de non-recouvrement des recettes publiques.

S'y ajoutent également les reversements obtenus en cours d'instruction : informés qu'un réquisitoire du procureur général ou d'un procureur financier a été pris sur leur gestion, les comptables peuvent verser eux-mêmes les sommes en cause ou les

faire reverser, par exemple par le bénéficiaire d'une dépense irrégulière, de façon à éviter qu'un débet soit prononcé.

La Cour et les chambres régionales et territoriales peuvent également prononcer des amendes pour retard dans la production des comptes soumis à leur contrôle ou pour immixtion dans les fonctions de comptable public.

Dans le cas d'immixtion dans les fonctions de comptable public, elles peuvent déclarer comptables de fait toute personne qui, sans avoir le statut de comptable public, en a *de facto* exercé les fonctions, et jugé ses comptes.

Le ministre du Budget avait toute latitude, jusqu'aux réformes introduites en 2008 et 2011, pour dispenser les comptables publics de régler tout ou partie des sommes dont les juridictions financières les avaient déclarés débiteurs, et faire prendre en charge ces sommes par l'État ou par l'organisme public concerné. Ce pouvoir de remise gracieuse, souvent discuté, est désormais encadré.

La suppression de la possibilité de remise gracieuse a été étendue en 2011 aux cas de manquements n'ayant pas entraîné de préjudice financier pour l'organisme concerné. En cas de préjudice financier, la remise gracieuse par le ministre reste possible, mais le comptable public doit alors régler une somme au moins égale au double du montant prévu par le barème applicable en cas d'absence de préjudice financier. Toutefois, dans deux cas, la remise peut être intégrale : lorsque le comptable a respecté les règles du contrôle sélectif de la dépense ou lorsqu'il est décédé³.

La réforme de 2011 ne s'est appliquée, en 2012, qu'aux affaires juridictionnelles dont le réquisitoire a été pris à compter du 1^{er} juillet 2012⁴, de sorte que ses effets, notamment sur les sommes laissées à la charge des comptables, ne sont pas encore mesurables. ■

1. Parmi ces treize arrêts, trois prononçaient des débits et dix levaient des injonctions.

2. La Cour des comptes rend des arrêts, les chambres régionales et territoriales des comptes rendent des jugements, selon la terminologie fixée par le code des juridictions financières. La procédure juridictionnelle ayant été réformée par la loi du 28 octobre 2008, la nouvelle procédure s'est substituée progressivement à l'ancienne, de sorte que quelques arrêts ont encore été rendus en 2013 sous le régime de l'ancienne procédure.

3. La réforme de 2008 avait prévu un avis préalable de la Cour pour les projets de remise gracieuse d'un montant supérieur à 10 000 €. Cet avis, suivi habituellement par le ministre, a été supprimé par la réforme de 2011. La Cour continue d'émettre un avis sur les affaires antérieures à son entrée en vigueur (63 avis en 2012, 114 avis en 2013).

4. Les conditions du nouveau régime (seuils, plafonds) n'ayant en outre été précisées que par le décret n° 2012-1387 du 10 décembre 2012.



Xavier DE LESQUEN
Rapporteur public
Conseil d'État

Conclusions du rapporteur public au Conseil d'État sur la Responsabilité Personnelle et Pécuniaire des comptables

21 mai 2014

I. L'arrêt qui vous est soumis est appelé à une notoriété certaine : il a donné l'occasion à la Cour des comptes de faire application pour la première fois des nouveaux principes régissant la responsabilité des comptables issus de loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011¹. Arrêt d'autant plus remarquable que le pourvoi du ministre chargé du budget va vous donner l'occasion de vous pencher également sur cette importante réforme.

La question qui se pose à vous est nette. Par l'arrêt attaqué, la cour des comptes a constitué M. R..., comptable du Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres, débiteur de cet organisme pour la somme de 3.828 € au titre de l'année 2008, et a par ailleurs mis à sa charge les sommes de 100 € au titre de l'exercice 2009 et de 350 € au titre de l'année 2010 au titre de manquements qui n'ont pas causé de préjudice financier à l'établissement public. C'est la détermination de ces dernières sommes qui est contestée par le ministre. Mais il est utile, avant d'aller plus avant dans l'examen de son unique moyen de cassation, de vous exposer le nouveau régime de responsabilité des comptables.

II. Comme vous le savez, les textes relayant une pratique ancienne avaient institué un régime tout à fait particulier, par lequel le juge financier se bornait à juger les comptes tandis que le ministre était seul chargé d'apprécier le comportement des comptables. Ce principe avait été fermement établi par la décision d'assemblée Nicolle du

12 juillet 1907, au recueil p. 670, les conclusions du président Romieu exposant avec clarté la logique qui le sous-tend. Elle reposait notamment sur ce qu'il appelait une « dualité des deux juridictions » : l'une chargée de juger le compte – c'est la cour des comptes, avec un strict mécanisme d'équivalence consistant à transformer en dette à l'égard de l'organisme public toute irrégularité du comptable, tenu d'en assumer personnellement et pécuniairement la responsabilité ; l'autre chargée de statuer sur les demandes en décharge de responsabilité des comptables, décision appartenant au ministre de l'Économie et des Finances sous le contrôle du juge administratif.

Construction assez particulière, il faut l'admettre, ayant pour caractéristique remarquable que le sort des comptables était, en fin de compte si l'on peut dire, dans les mains du ministre. Dans la période la plus récente, c'est-à-dire depuis l'intervention de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 de finances pour 1963² qui continue à régir cette matière, le régime présente trois traits saillants :

1. Une exigence maximale pesant sur les comptes et donc les comptables : en effet, en vertu du IV. de l'article 60, déplacé au 3^e alinéa du I. par la loi du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006³, la responsabilité du comptable se trouve engagée dès lors qu'un déficit ou un manquant en deniers ou en valeurs a été constaté, qu'une recette n'a pas été recouvrée mais également qu'une dépense a été irrégulièrement payée. C'est en vertu de cette dernière dispo-

1. Il a fait l'objet des commentaires autorisés de Christian Michaut et Patrick Sitbon à l'AJDA 2013, p. 681, « La réforme des conditions de mise en jeu de la responsabilité des comptables publics » et de Stéphanie Damarey à la Semaine Juridique Administrations et Collectivités Territoriales n° 9, 25 février 2013, 2052.

2. Loi n° 63-156 du 23 février 1963 de finances pour 1963.

3. Loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006.

sition que l'irrégularité de la ligne de compte, qui peut n'être qu'« extrinsèque » pour reprendre les termes du président Romieu, c'est-à-dire établie alors même que la somme irrégulièrement payée était effectivement due, conduit mécaniquement à la mise en jeu de la responsabilité du comptable. Par une approche juridique de ce principe, votre jurisprudence a conduit à lui donner une portée considérable. Ainsi avez-vous exigé la censure de la ligne de compte, et donc l'engagement de la responsabilité du comptable, lorsque cette dernière a été établie au vu d'une pièce justificative viciée, alors même que son vice n'était pas révélé à la date de l'opération comptable : voyez 10 janvier 2007, Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, 276093, au Rec.⁴. C'est le point d'orgue de la théorie dite du contrôle objectif des comptes, qui ignore les relations de l'irrégularité tant avec la situation financière de l'organisme qu'avec le comportement du comptable.

2. Deuxième caractéristique, la rigueur du régime est tempérée par le pouvoir confié au ministre de décharger le comptable de ses responsabilités. Et ce pouvoir est d'autant plus grand que la responsabilité est forte. En vertu de l'article 60 de la loi de 1963 dans sa rédaction initiale, le ministre pouvait agir de deux façons. D'une part, éventuellement avant même que le juge des comptes se prononce, le ministre peut en cas de force majeure, accorder au comptable la décharge totale ou partielle de sa responsabilité : c'est le 1^{er} alinéa du IX. de l'article 60, précisé par le chapitre II. du décret n° 64-1022 du 29 septembre 1964. D'autre part, le ministre peut accorder la remise gracieuse des sommes laissées à la charge du comptable par le juge des comptes : c'est le 2^e alinéa du même article. Pour reprendre la formule du président Romieu, « la responsabilité qui découle pour le comptable du jugement du compte n'est donc que provisoire et apparente » : il est dans la logique du régime alors établi que le comptable se retourne vers son ministre gestionnaire pour tenter d'atténuer ou d'échapper à cette responsabilité.

3. Troisième caractéristique : le pouvoir du ministre est largement discrétionnaire. Certes, en vertu de l'article 6 du décret de 1964, depuis abrogé⁵, le ministre statuait sur la demande de décharge dans un délai de quatre ans, après avis du supérieur hiérarchique et de l'organisme public ainsi que du ministre intéressé, et s'il y a lieu après avis préalable du Conseil d'État. Et en vertu de l'article 8, dans le cas où la somme allouée en remise est supportée par un organisme public autre que l'État, la remise gracieuse est subordonnée à l'avis conforme de l'organisme intéressé. L'organisation de cette procédure réglementaire vous a permis de juger, par la décision de Section Mme Richard-

Dubarry et Beausoleil du 21 mars 2011 (318825, 318951, au Rec.), que la décision relative à la remise gracieuse est susceptible de faire l'objet d'un recours devant le juge de l'excès de pouvoir⁶. Le temps mis à reconnaître le caractère d'une telle décision, plus d'un siècle après la décision Nicolle, au demeurant pour une gestion de fait, illustre cependant le caractère subsidiaire du contrôle juridictionnel exercé sur la décision du ministre. Il est donc exact de dire, pour reprendre la formule de Thierry-Xavier Girardot dans ses conclusions sur la décision de section du 8 juillet 1998, Ministre du budget (n° 142444, Rec. p. 306), que « la comptabilité publique n'est pas une poche de résistance qui échapperait à l'abandon de la théorie du ministre juge ». Mais il faut bien reconnaître qu'en pratique, la question de la responsabilité du comptable se résout dans le huit clos ministériel.

III. C'est donc ce régime vénérable qui a été réformé en profondeur ces dernières années.

La loi du 30 décembre 2006 a tout d'abord permis au juge des comptes de décharger lui-même le comptable de sa responsabilité lorsqu'il constate l'existence de circonstances constitutives de la force majeure : c'est le V. de l'article 60 de la loi de finances pour 1963 dans sa nouvelle rédaction, qui crée même une obligation, tant pour le juge que pour le ministre, de ne pas mettre en jeu la responsabilité du comptable dans une telle circonstance.

Mais l'évolution la plus profonde résulte de la loi du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011. L'objectif affiché est de « remédier à la fiction du régime de responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables, en instituant un dispositif simple, efficace, vertueux et responsabilisant », pour reprendre les termes du député Jean-Luc Warsmann dans son rapport fait sur le projet de loi⁷. Il repose sur une distinction entre les manquements ayant causé ou non un préjudice financier à l'organisme public concerné.

En cas de préjudice, les principes du dispositif existant sont conservés : en vertu du 3^e alinéa du VI. de l'article 60 de la loi de 1963 dans sa rédaction issue de la loi de 2011, le comptable a alors l'obligation de verser immédiatement de ses deniers personnels la somme correspondante : sa responsabilité personnelle et pécuniaire est engagée à hauteur de la ligne de compte irrégulière, sous réserve de l'existence de circonstances constitutives de la force majeure que le ministre comme le juge des comptes peuvent constater (cf. V.). C'est l'apport de la loi de 2006. La loi de 2011 encadre cependant le pouvoir, qui n'appartient qu'au ministre, d'accorder une remise gracieuse, qui ne peut être totale. En vertu du IX., le ministre doit laisser à la charge du comptable une somme au moins égale au double d'un plafond

4. Solution qui va plus loin que la décision de principe du 12 juillet 1907, Ministre des Finances, p. 656. conc. Romieu, par laquelle vous aviez jugé que les textes alors applicables « ne saurait avoir pour effet d'empêcher la cour, chargée de juger et d'apurer les comptes des comptables publics, de rejeter de ces comptes des pièces de dépense qui ont procuré frauduleusement le paiement ne correspondant à aucun service fait, alors que le caractère fictif de ces pièces a été reconnu par les autorités compétentes ».

5. Par le décret n° 2008-228 du 5 mars 2008 relatif à la constatation et à l'apurement des débits des comptables publics et assimilés.

6. Voir les conclusions de Mattias Guyomar : « en principe, le refus d'octroi d'une mesure purement gracieuse n'est pas susceptible de recours pour excès de pouvoir. Mais cette injusticiabilité cède s'agissant des mesures gracieuses qu'un texte prévoit ou pour lesquelles une procédure est organisée » (voyez notamment 19 mars 1954, Davergne, p. 168 ; 30 mars 1987, Ben abou, T. p. 899 ; 16 décembre 1988, Mme Roux, T. p. 704, 706).

7. Rapport enregistré le 15 septembre 2010 fait au nom de la commission des lois institutionnelles, de la législation et de l'administration générale de la République.

règlementaire, sauf cas particuliers que sont le décès du comptable ou le respect par celui-ci, apprécié par le juge des comptes, des règles de contrôle sélectif des dépenses. Pour résumer, en cas de préjudice pour l'organisme, le régime existant s'applique avec une légère atténuation des pouvoirs du ministre qui pour le reste demeure largement discrétionnaire.

C'est en cas d'absence de préjudice pour l'organisme que le système évolue radicalement : il est alors prévu que le juge des comptes peut obliger le comptable « à s'acquitter d'une somme arrêtée, pour chaque exercice, en tenant compte des circonstances de l'espèce », dont le montant maximal est fixé par décret en Conseil d'État en fonction du niveau des garanties constituées à l'installation dans leur poste, qui dépend de l'importance de celui-ci. Le ministre comme le juge peuvent et même doivent tenir compte des circonstances de force majeure. En revanche, en vertu du IX., le comptable ne peut plus se retourner vers le ministre pour obtenir une remise gracieuse, même partielle. La somme mise à la charge du comptable ne peut donc être contestée que par la voie du recours en cassation contre l'arrêt de la cour, et tel est d'ailleurs l'objet du présent pourvoi.

IV. Finalement, les particularités du régime de responsabilité des comptables ont été largement atténuées. L'office du juge des comptes consiste toujours à rechercher les irrégularités des comptes. Le point d'entrée du contrôle juridictionnel demeure donc un contrôle objectif de la ligne de compte. Hors le cas de circonstances de force majeure, les irrégularités du comptable ne se transforment en dette personnelle à hauteur de la ligne de compte que si elles créent un préjudice pour l'organisme : entre donc en compte la nature de l'irrégularité, ce qui renvoie à leur caractère intrinsèque ou extrinsèque. Et en l'absence de préjudice, le juge des comptes prend ensuite en compte les circonstances de l'espèce pour déterminer, dans la limite du plafond prévu par la loi, la somme mise à la charge du comptable : appréciation subjective donc, prenant en compte la nature de l'irrégularité extrinsèque mais également le comportement du comptable.

V. C'est ainsi que la 7^e chambre de la Cour des comptes, saisie d'un réquisitoire du parquet comportant 9 charges, a jugé :

- que l'une d'entre elles (charge n° 1) est établie, sans circonstance de force majeure et avec préjudice pour l'établissement public : elle conduit à la mise en débet de M. R... à hauteur de 3 828 € ;
- que trois autres sont établies, sans circonstance de force majeure et sans préjudice : ce sont les charges 2, 3 et 4. Au vu du plafond annuel fixé par le décret du 10 décembre 2012 à un millième et

deuxième du montant du cautionnement prévu pour le poste comptable, soit 299,40 € pour celui tenu par M. R..., et après avoir posé en principe qu'« il résulte du texte qu'en cas de pluralité des charges, le juge des comptes a la faculté d'arrêter plusieurs sommes non rémissibles sur un même exercice contrôlé et que leur montant cumulé n'est pas affecté par le niveau du plafonnement prévu par le législateur », la cour met à la charge de ce dernier, eu égard aux circonstances de l'espèce propres à chaque charge examinée, les sommes de 150 € (charge 2), 100 € pour deux années successives (charge 3) et 100 € (charge 4).

– enfin les charges 5 à 9 ne sont pas retenues.

Or le ministre soutient, dans son pourvoi, que la Cour des comptes a commis une erreur de droit en jugeant qu'en cas d'agissements du comptable n'ayant causé aucun préjudice financier à l'organisme concerné, le juge des comptes avait la faculté de mettre à sa charge plusieurs sommes au titre d'un même exercice dont le montant individuel et non cumulé est affecté par le niveau du plafonnement prévu par le législateur. Le ministre estime pour sa part qu'en vertu de la loi de 2011, le plafonnement de la responsabilité du comptable s'applique par année pour l'ensemble des charges retenues.

Le débat porte sur des sommes faibles, du fait du montant du plafond. Si l'on suit la thèse du ministre, les sommes mises à la charge de M. R... au titre de l'année 2010 ne pouvaient dépasser le plafond de 299,40 €. Or, elles ont atteint 350 €.

Mais au-delà de ces chiffres, le débat de principe a une certaine importance, pour deux raisons : le plafond fixé initialement à un niveau modeste par le pouvoir réglementaire est susceptible de varier. Mais surtout, la réponse à cette question détermine en partie le mode de raisonnement du juge des comptes.

VI. Le ministre s'appuie sur le texte de la loi qui dispose que « lorsque le manquement du comptable aux obligations mentionnées au I. n'a pas causé de préjudice financier à l'organisme public concerné, le juge des comptes peut l'obliger à s'acquitter d'une somme arrêtée, pour chaque exercice, en tenant compte des circonstances de l'espèce. Le montant maximal de cette somme est fixé par décret en Conseil d'État en fonction du niveau des garanties mentionnées au II ».

Il en déduit que le montant maximal couvre tous les manquements constatés une même année.

L'analyse du texte ne conduit pas de façon évidente à ce résultat. Son sens dépend de la façon dont est interprété le singulier qu'emploie la loi lorsqu'elle vise « le manquement ». Soit la loi vise concrètement chaque manquement, alors la solution retenue par la Cour des comptes nous semble être

la bonne. À chaque manquement établi, la loi permet au juge d'arrêter « une somme » mise à la charge et « cette somme » est plafonnée en vertu de la seconde phrase. Mais il peut être soutenu que la loi vise globalement « le manquement » aux obligations fixées au comptable : la somme qui en résulte vise alors, pour chaque exercice, l'ensemble des charges retenues contre lui qui n'ont pas causé de préjudice financier à l'organisme public concerné. C'est la thèse du ministre.

Devant cette ambiguïté du texte, vous pouvez vous référer aux travaux parlementaires (Section, 27 octobre 1999, Commune de Houdan c/ Mme L..., p. 326). Mais ils n'éclaircissent guère la portée du texte, car ils abordent de façon abstraite la notion de manquement sans jamais mentionner que plusieurs manquements peuvent être reprochés au comptable dans la tenue des comptes d'un même exercice. En revanche, il résulte clairement de ces travaux que les parlementaires n'ont pas voulu que le plafond soit applicable pour chaque irrégularité. La rédaction initiale du texte, déjà envisagée au stade du débat sur la loi de finances initiale pour 2012 par voie d'amendement, prévoyait que le juge puisse mettre à la charge du comptable, en l'absence de préjudice financier, une somme sous plafond « pour chaque irrégularité ». Les auteurs de l'amendement ont souligné devant la commission des finances lors des débats du 23 novembre 2011 qu'avait été supprimée « une disposition trop sévère, qui proportionnait la sanction au nombre d'infractions commises par exercice ».

Mais le problème reste entier : un manquement particulier, par exemple un défaut de pièce justificative, peut affecter un certain nombre de lignes de compte et engendrer autant d'irrégularités. Et ce nombre peut être élevé. Pensons par exemple à un manquement relatif au paiement d'une prime : il y aura autant de lignes irrégulières que de primes versées. On comprend ainsi que la notion de plafond ne soit guère pertinente à l'échelle de l'irrégularité.

Mais cela ne répond pas à la question qui se pose à vous. Il nous semble donc que ni la loi ni les travaux ne permettent de résoudre la difficulté d'interprétation que soulève le 2^{ème} alinéa du VI. de l'article 60 issu de la loi de 2011. Et la loi permettant les deux lectures qui s'affrontent, aucune d'entre elles n'est *contra legem*.

VII. Il vous appartient dès lors de dire le droit en tranchant entre les deux thèses.

Arrivé à ce stade de l'examen du moyen, la solution retenue par la cour nous semble avoir de solides arguments.

1. Ne nous paraissent pas déterminants ceux relatifs à la protection effective de l'ordre financier. Il est certain que la solution du ministre rend

d'autant plus indolore la mise en jeu de la responsabilité des comptables que les plafonds arrêtés sont bas. Mais la différence entre les deux solutions est faible, comme l'illustre la présente affaire. Par ailleurs, l'argument tiré de la rupture d'égalité selon le nombre de manquements relevés n'est pas non plus décisif. La fixation de plafonds plus élevés serait de nature à changer cette situation, quelle que soit la solution retenue. Mais ce choix relève de la compétence du pouvoir réglementaire et n'a donc qu'une incidence très indirecte sur l'interprétation de la loi.

2. Plus déterminante est l'interprétation de la notion de manquement, ce qui renvoie à la nature de la procédure menée par le juge des comptes dans le cas particulier du manquement sans préjudice. Les thèses ne manquent pas, du débet plafonné à l'amende pénale en passant par l'amende civile⁸. Nous n'entendons pas trancher entre ces thèses. Quel que soit le parti retenu, il est intéressant de relever que le point de départ de la responsabilité du comptable est bien un manquement à des obligations, en l'espèce à celles définies au I. de l'article 60 de la loi de 1963, dont le noyau dur n'a pas changé : il s'agit du constat d'un déficit ou d'un manquant en monnaie ou en valeurs, du non recouvrement d'une recette ou du paiement irrégulier d'une dépense. Il est dès lors difficile d'adopter la lecture globalisante du terme « manquement » sur laquelle repose la thèse du ministre.

3. Car en imposant au juge de rechercher si un manquement a causé un préjudice, le législateur a bien entendu visé chaque manquement particulier, qui se rapporte au grief dont le juge est saisi. Et c'est bien au vu de la nature particulière de chaque manquement établi que le juge peut, au second stade de son raisonnement, examiner s'il a causé un préjudice.

4. La particularisation des manquements permet finalement d'intégrer la nouvelle procédure de façon harmonieuse au régime du contrôle des comptes et de responsabilité des comptables. Dès lors que le point de départ de l'intervention du juge des comptes demeure de juger les éléments matériels du compte, avec un souci d'exhaustivité, puis de déterminer si les manquements caractérisés ont créé un préjudice pour l'organisme public, on conçoit mal par quel processus il faudrait, arrivé à ce stade, faire masse des manquements qui n'ont pas causé de préjudice pour déterminer, au vu des circonstances de l'espèce qui sont pourtant particulières à chaque manquement, une responsabilité globale.

Nous vous proposons donc d'écarter le moyen d'erreur de droit et de rejeter le pourvoi du ministre.

Tel est le sens de nos conclusions. ■

8. Voir notamment Christian Michaut, avocat général à la Cour des Comptes et Patrick Sitbon, secrétaire général de la CDBF, dans l'article déjà cité, publié à l'AJDA 2013, qui relèvent ces trois conceptions possibles de la nature de la « somme à acquitter ». Également, S. Damarey, « La réforme des juridictions financières, un goût d'inachevé », JCP Adm. 30 janvier 2012, p. 36, qui évoque « une amende » ; J.-L. Girardi et L. Renouard, « Évolutions de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics », AJDA 2012 p. 536, parlent de « sanction ».



François ECALLE
Conseiller maître à la Cour des comptes

La Cour des comptes et le Haut Conseil des finances publiques

Cet article n'engage que son auteur donc ni la Cour des comptes, ni le Haut Conseil des finances publiques.

Si la Cour des comptes assurait depuis longtemps les fonctions d'une institution budgétaire indépendante dans le domaine des finances publiques, il est apparu souhaitable de créer, auprès d'elle, un Haut Conseil disposant, par sa composition, d'une plus grande légitimité pour exprimer des avis sur les prévisions économiques du Gouvernement et sur l'évolution du solde structurel. Après une année d'existence du Haut Conseil, ses avis et les rapports de la Cour apparaissent complémentaires et contribuent ensemble à une bonne gouvernance de nos finances publiques.

La France a choisi de créer un Haut Conseil des finances publiques, « *organisme indépendant placé auprès de la Cour des comptes* », pour satisfaire certaines des obligations résultant du traité du 2 mars 2012 sur la stabilité, la coordination et la gouvernance des finances publiques ainsi que des « *paquets de six et deux* » règlements et directive sur la coordination des politiques économiques¹. Cet article a pour objet d'expliquer ce choix et de présenter les relations entre la Cour et le Haut Conseil, pour ce qui concerne à la fois le partage de leurs moyens et l'articulation des rapports de la Cour et des avis du Haut Conseil.

1 La création du Haut Conseil

Il est d'abord rappelé que la création d'institutions budgétaires indépendantes chargées de vérifier le respect des règles budgétaires, notamment la règle d'équilibre structurel, et de réaliser ou valider les prévisions macroéconomiques sur lesquelles sont fondés les « *projets de plans budgétaires* » des États membres résulte d'obligations communautaires. Le choix d'un Haut Conseil des finances publiques « *placé auprès de la Cour des comptes* » pour satisfaire ces obligations est ensuite expliqué.

1. Ensemble de cinq règlements et une directive de 2011 et de deux règlements de 2013 qui renforcent la coordination des politiques économiques, notamment budgétaires, dans l'Union européenne et plus particulièrement dans la zone euro.

A. Les obligations communautaires

Le traité du 2 mars 2012 sur la stabilité, la coordination et la gouvernance (TSCG) au sein de l'union économique et monétaire prévoit l'inscription d'une règle d'équilibre structurel des comptes des administrations publiques dans les droits nationaux des parties contractantes. Il ajoute que la Commission européenne propose des principes communs concernant notamment « *le rôle et l'indépendance des institutions chargées, au niveau national, de vérifier le respect de cette règle* ». Ces principes sont exposés dans une communication de la Commission du 20 juin 2012².

Le règlement du 21 mai 2013³ sur le suivi et l'évaluation des projets de « *plans budgétaires* » et la correction des « *déficits excessifs* » dans la zone euro a ensuite précisé la définition et le rôle de ces « *organismes indépendants* ». Ils sont chargés de surveiller les « *règles budgétaires chiffrées nationales* » qui traduisent la règle d'équilibre structurel dans les processus budgétaires nationaux ainsi que les « *règles budgétaires chiffrées* » visées par la directive du 8 novembre 2011⁴ sur les « *cadres budgétaires* » des États membres.

Cette directive prévoit que les États membres de l'Union européenne se dotent de règles budgétaires chiffrées qui leur sont propres et favorisent le respect de leurs obligations en matière de finances publiques sur un horizon pluriannuel et dans l'ensemble des administrations publiques. En France, les normes budgétaires de l'État et l'objectif national d'assurance maladie (ONDAM) constituent des règles au sens de cette directive. Celle-ci précise qu'elles doivent faire l'objet « *d'un suivi efficace et en temps utile de leur respect sur la base d'analyses fiables réalisées par des organismes indépendants* ».

Le règlement du 21 mai 2013 prévoit aussi que les « *projets de plans budgétaires des États membres* », c'est-à-dire en pratique pour ce qui concerne la France le rapport économique, social et financier annexé au projet de loi de finances qui présente les prévisions d'évolution du compte des administrations publiques, sont fondés sur des prévisions macroéconomiques « *réalisées ou approuvées par des organismes indépendants* ».

Enfin, il définit ces organismes indépendants comme des « *organismes structurellement indépendants ou jouissant d'une autonomie fonctionnelle par rapport aux autorités budgétaires* » qui se caractérisent notamment par : un statut « *ancré dans le droit national* » ; l'interdiction de prendre des instructions des autorités budgétaires ; la capacité de communiquer publiquement en temps utile ; des procédures de nomination des membres fondées sur leur expérience et leur

compétence ; des ressources suffisantes et « *un accès approprié à l'information* » afin de mener à bien leur mission.

B. Le choix d'un Haut Conseil placé auprès de la Cour

La Cour des comptes est une institution budgétaire indépendante au sens du règlement du 21 mai 2013 : son statut est « *ancré* » dans la Constitution et le Conseil constitutionnel l'a situé à équidistance du Gouvernement et du Parlement ; elle est libre du contenu et du calendrier de ses communications publiques ; les procédures de nomination de ses membres garantissent leur compétence ; elle dispose d'un programme budgétaire spécifique et peut obtenir de l'administration toutes les informations qu'elle juge nécessaires dans le cadre de ses enquêtes.

Elle exerce depuis longtemps une fonction de contrôle du respect des règles budgétaires, notamment à travers son rapport annuel sur les résultats et la gestion budgétaires de l'État. Avec son rapport annuel sur la situation et les perspectives des finances publiques, publié depuis 2005, elle n'examine pas seulement les résultats passés mais aussi les risques pesant sur le respect des objectifs du Gouvernement pour l'exercice en cours et les années à venir. Elle se prononce notamment sur les risques de dépassement des objectifs de dépenses ou de déficit, effectif ou structurel, retenus pour l'ensemble des administrations publiques.

Au-delà des critères formels sur lesquels repose la définition des institutions budgétaires indépendantes, donnée par le règlement du 21 mai 2013, la crédibilité de ces organismes est un déterminant essentiel de leur efficacité, c'est-à-dire de leur capacité à exercer une influence sur les décisions budgétaires. La crédibilité de la Cour des comptes sur les questions budgétaires est incontestée.

La Cour figure ainsi dans le recensement des institutions budgétaires indépendantes européennes qui a été présenté par la Commission dans son rapport annuel de 2011 sur les finances publiques dans l'Union européenne⁵.

Elle aurait donc pu devenir l'institution budgétaire indépendante chargée, au niveau de la France, de vérifier le respect de la règle d'équilibre structurel créée par le traité de 2012. Cependant, le choix a été fait de confier à la même institution la fonction de production ou de validation des prévisions macroéconomiques prévue par le règlement du 21 mai 2013.

Il est en effet difficile de séparer le suivi du solde structurel et les prévisions macroéconomiques. Le solde structurel des administrations publiques est le solde qui serait enregistré si le PIB était à son

2. Communication de la Commission européenne du 20 juin 2012 sur les principes communs des mécanismes budgétaires nationaux de correction.

3. Règlement n° 473/2013 du 21 mai 2013 établissant des dispositions communes pour le suivi et l'évaluation des projets de plans budgétaires et pour la correction des déficits excessifs dans les États membres de la zone euro.

4. Directive n° 2011/85/UE du 8 novembre 2011 sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des États membres.

5. « Public finances in EMU », Commission européenne, 2011.

niveau « potentiel », celui qui résulte de l'emploi des facteurs de production (travail et capital) disponibles sans tensions sur les prix et salaires. La variation du solde structurel d'une année à l'autre dépend donc, entre autres facteurs, de l'évolution de ce « PIB potentiel », encore appelée « croissance potentielle ». L'écart entre le PIB effectif et le PIB potentiel pour l'année en cours ainsi que la croissance potentielle sont aussi des éléments essentiels pris en compte pour établir des prévisions macroéconomiques à moyen terme. L'estimation du PIB potentiel et de sa croissance est donc à la fois au centre des analyses du solde structurel et des prévisions macroéconomiques.

Or, la Cour n'avait pas les compétences techniques et la crédibilité suffisantes pour se prononcer sur des prévisions macroéconomiques. Dans ses rapports sur la situation et les perspectives des finances publiques, elle se contentait de noter que les prévisions du Gouvernement différaient de celles de la Commission européenne, de l'OCDE, du FMI ou de l'INSEE. Elle en déduisait généralement l'impact qu'aurait, sur le déficit public, une croissance égale à la moyenne des prévisions de ces organismes plutôt qu'à la prévision du Gouvernement.

Dans son rapport de 2011 sur les finances publiques dans l'Union européenne, la Commission notait d'ailleurs que la Cour n'exerçait pas les fonctions d'une institution budgétaire indépendante en matière de prévisions macroéconomiques.

La Cour des comptes ne pouvait donc pas elle seule, être chargée à la fois de la vérification des prévisions macroéconomiques et de la trajectoire de solde structurel.

Il était par ailleurs difficilement envisageable de confier ces fonctions à un autre organisme, existant ou créé à cette fin. En effet, il n'est pas certain qu'un tel organisme pourrait être aussi indépendant que la Cour. Il n'aurait pas eu la crédibilité de celle-ci sur les questions de finances publiques et aurait dû se construire progressivement dans la durée une réputation favorable. Les risques d'incohérence, voire de contradiction, entre les positions de cet organisme et celles de la Cour sur les sujets de finances publiques auraient été importants.

Le Parlement a donc décidé, à travers la loi organique du 17 décembre 2012 sur la programmation et la gouvernance des finances publiques, de créer un Haut Conseil des finances publiques, « organisme indépendant placé auprès de la Cour des comptes ».

Les solutions adoptées dans les autres pays européens sont très diverses. Le contexte institutionnel propre à chacun d'eux, notamment la crédibilité des institutions budgétaires existantes au regard

des fonctions à remplir, les a conduits à créer de nouveaux organismes ou à s'appuyer sur des institutions existantes, rarement des Cours des comptes⁶. Les mandats qui leur sont confiés et les moyens dont ils disposent sont aussi très divers.

2 Les relations entre la Cour et le Haut Conseil

Après un rappel du cadre juridique posé par la loi organique et une présentation des conditions dans lesquelles la Cour partage ses moyens avec le Haut Conseil, l'articulation entre les rapports de la première et les avis du second est examinée à partir de ceux qui ont été rendus au cours de la première année d'existence du Haut Conseil.

A. Le cadre juridique et le partage des moyens entre la Cour et le Haut Conseil

La loi organique prévoit que le Haut Conseil des finances publiques est présidé par le Premier président de la Cour des comptes et que, sur ses dix autres membres, quatre sont des magistrats de la Cour. Les six autres sont des spécialistes reconnus des questions économiques et financières. Ces onze membres ne peuvent solliciter ou recevoir aucune instruction.

La loi organique précise aussi que le Haut Conseil dispose de crédits budgétaires regroupés dans un programme spécifique de la mission « conseil et contrôle de l'État », comme ceux des juridictions financières et administratives ou encore ceux du Conseil économique, social et environnemental.

Il peut, avec ces crédits, faire appel à des organismes ou à des personnalités extérieures à l'administration et compétents dans les domaines de la prévision économique et des finances publiques.

Installé le 21 mars 2013, le Haut Conseil a aussitôt adopté son règlement intérieur qui prévoit notamment un secrétariat permanent chargé de préparer ses avis et dirigé par un rapporteur général, magistrat de la Cour, nommé par décision du Président après avis du Haut Conseil. Le rapporteur général peut être assisté d'un ou plusieurs adjoints.

Le programme « Haut Conseil des finances publiques » a été créé au cours de l'année 2013 et les crédits ont été mis en place par décret d'avance en annulant des crédits d'un montant équivalent sur le programme des juridictions financières. Il est doté de 819 000 € de crédits de paiement pour 2014, prélevés à nouveau sur la dotation des juridictions financières (et plus précisément de la Cour des comptes elle-même). Ces crédits lui permettent de rémunérer les membres de son secrétariat permanent et de financer des études.

6. Voir par exemple un document de travail publié par le Conseil des Sages allemand : « Implementation of the fiscal compact in the euro area », German council of economic experts, 2014.

En pratique, le Haut Conseil se réunit, comme la Cour, au Palais Cambon. Outre son rapporteur général, son secrétariat permanent comprend cinq personnes (deux rapporteurs généraux adjoints, deux rapporteurs et une assistante) qui partagent leur temps de travail entre le Haut Conseil et la première chambre de la Cour des comptes. Sa logistique (organisation de téléconférences...) est assurée par la Cour.

B. L'articulation des rapports de la Cour et des avis du Haut Conseil

Le Haut Conseil doit donner un avis sur les prévisions macroéconomiques sur lesquelles reposent les projets de lois de finances et de financement de la sécurité sociale, initiales et rectificatives, les projets de lois de programmation des finances publiques et les programmes de stabilité. Il doit aussi se prononcer sur le PIB potentiel et son évolution qui sont retenus dans les projets de loi de programmation.

Ses avis portent aussi sur le solde structurel des administrations publiques, à la fois *a priori* sur le solde prévu, à l'occasion du projet de loi de finances initiale, et *a posteriori* sur le solde réalisé, à l'occasion de la loi de règlement.

Ces sujets sont traités par la Cour dans son rapport annuel sur la situation et les perspectives des finances publiques et dans le chapitre sur les finances publiques qui introduit son rapport public annuel. L'articulation de ces rapports avec les avis du Haut Conseil est présentée en soulignant d'abord les éléments qui la facilitent puis en montrant comment elle s'est faite en pratique au cours de la première année d'existence du Haut Conseil.

1. Les éléments qui facilitent cette articulation

L'objet des avis du Haut Conseil et les conditions dans lesquelles ils sont donnés sont précisément définis par la loi organique. Celle-ci ajoute même qu'il ne doit pas délibérer ou s'exprimer sur tout autre sujet. La capacité d'expression de la Cour est beaucoup plus grande et elle peut donc publier des rapports sur beaucoup d'autres thèmes.

Outre son président, deux membres du Haut Conseil qui sont aussi magistrats de la Cour jouent un rôle essentiel dans la préparation du rapport sur la situation et les perspectives des finances publiques et du chapitre introductif du rapport public annuel, ce qui facilite l'articulation entre ces rapports et les avis du Haut Conseil.

Celui-ci ne peut donner que des avis, par nature relativement courts. En pratique, ils tiennent sur moins de dix pages. Les rapports de la Cour sont nettement plus longs⁷ et peuvent traiter les questions de finances publiques beaucoup plus en

profondeur. Ses observations peuvent la conduire à formuler des recommandations, ce que le Haut Conseil ne peut pas faire.

Enfin, les conditions de saisine du Haut Conseil ne lui permettent pas d'approfondir certaines questions, notamment la qualité des prévisions de finances publiques du Gouvernement.

En effet, la loi organique fixe à une semaine le délai entre sa saisine officielle et la transmission de son avis au Conseil d'État pour que celui-ci se prononce sur les projets de lois de finances et de financement de la sécurité sociale. Elle prévoit aussi et seulement que « *le Gouvernement répond[e] aux demandes d'information que lui adresse le Haut Conseil dans le cadre de la préparation de ses avis* ».

En pratique, le délai entre la saisine officielle et la publication de l'avis est effectivement d'une semaine mais le Haut Conseil obtient généralement des éléments utiles pour analyser le scénario macroéconomique avant cette saisine ; en revanche, les informations relatives aux finances publiques lui sont souvent transmises tardivement, parfois après la saisine.

Les explications qui lui sont données par l'administration sur le scénario macroéconomique sont globalement suffisantes pour en apprécier les risques. En revanche, les éléments d'informations qui lui sont transmis sur les prévisions de finances publiques sont souvent trop succincts.

La Cour dispose de son côté de plus de temps et de plus d'informations pour préparer ses rapports sur les finances publiques.

Il reste que le Haut Conseil des finances publiques et la Cour des comptes sont deux institutions indépendantes l'une de l'autre qui pourraient donc exprimer des opinions différentes sur un même sujet.

2. Le bilan de la première année d'existence du Haut Conseil

L'année 2014 présente une différence par rapport à 2013, à savoir la présentation par le Gouvernement d'un projet de loi de finances rectificative en juin, à peu près au même moment que le rapport de la Cour sur la situation et les perspectives des finances publiques. L'articulation entre ce rapport et l'avis du Haut Conseil sur les prévisions économiques associées à cette loi de finances rectificative et la cohérence de son article liminaire avec la trajectoire de la loi de programmation n'est pas commentée dans cet article qui a été écrit en avril 2014 et se limite donc aux avis publiés par le Haut Conseil d'avril 2013 à avril 2014.

a. Les prévisions macroéconomiques

Dans son avis d'avril 2013 sur le scénario macroéconomique du programme de stabilité, le Haut Conseil

7. Près de 200 pages pour le rapport sur la situation et les perspectives des finances publiques et de 20 à 30 pages pour le chapitre introductif du rapport public annuel.

a mis en avant un risque à la baisse sur les prévisions de croissance pour 2013 et 2014 ainsi que le caractère incertain de celles pour 2015 à 2017.

Dans son rapport de juin 2013 sur la situation et les perspectives des finances publiques, la Cour a repris cet avis et en a tiré les conséquences possibles sur les prévisions de recettes publiques. Elle a par ailleurs, comme chaque année, présenté ses observations sur la situation des finances publiques l'année précédente (2012), les risques sur les prévisions de recettes, de dépenses et de soldes pour l'année en cours (2013), les perspectives à l'horizon de la période de programmation (2014-2017). Elle les a complétées par une analyse des perspectives à long terme (2030) des régimes sociaux, de retraite en particulier, et la présentation des pistes d'économie qui résultent de ses travaux les plus récents.

Dans son avis de septembre 2013, le Haut Conseil a considéré que le scénario macroéconomique associé aux projets de lois de finances et de financement de la sécurité sociale pour 2014 était réaliste. Dans son rapport public annuel de février 2014, la Cour a repris cet avis et a retenu que ce scénario pouvait donc être retenu pour établir les prévisions de recettes publiques.

b. Les prévisions de solde structurel

En application de la loi organique, le Haut Conseil doit rendre un avis sur la « cohérence » entre l'article liminaire du projet de loi de finances, qui présente le solde structurel prévu pour l'année en cours et l'année suivante, et la trajectoire pluriannuelle du solde structurel inscrite dans la loi de programmation.

Il s'est interrogé sur le sens à donner à ce terme de « cohérence » et a considéré qu'il devait examiner deux formes de cohérence. Il doit d'abord vérifier la cohérence apparente entre les chiffres figurant dans l'article liminaire et dans la loi de programmation, mais il lui est apparu qu'il ne pouvait pas se contenter de ce simple rapprochement. Il doit aussi examiner la cohérence interne des éléments des projets de loi de finances et de financement de la sécurité sociale et des rapports annexés sur lesquels s'appuie la prévision de solde structurel. Il doit par exemple vérifier si les prévisions de recettes fiscales, ou d'évolution des prélèvements obligatoires, sont cohérentes avec le scénario macroéconomique du rapport économique, social et financier. Si cette cohérence interne n'était pas assurée, l'éventuelle cohérence apparente entre les chiffres figurant dans l'article liminaire et la loi de programmation serait en effet trompeuse.

Dans son avis du 20 septembre 2013 sur les projets de lois de finances et de financement de la sécurité sociale, il a souligné que les déficits structurels pour 2013 et 2014 inscrits dans l'article liminaire étaient

supérieurs à ceux prévus par la loi de programmation. L'écart était en outre important, au sens de la loi organique, et la cohérence apparente faisait donc défaut. Il a aussi noté que la prévision de déficit structurel pour 2014 était optimiste en raison d'un manque de cohérence interne entre le scénario macroéconomique et les prévisions de recettes publiques, ce qui correspondait à une élasticité trop forte de ces recettes au PIB.

Dans son rapport public annuel de février 2014, la Cour a analysé plus en détail les prévisions de finances publiques du Gouvernement pour 2014 en s'appuyant sur l'ensemble de la documentation budgétaire, ce que le Haut Conseil ne pouvait matériellement pas faire.

Elle a confirmé les risques pesant sur les prévisions de recettes et les a quantifiés. Elle a aussi montré que les économies escomptées par le Gouvernement, quoique mieux documentées que les années précédentes, étaient sans doute surestimées et qu'il n'existait aucune marge de sécurité pour faire face à des dépenses imprévues comme il en existe pratiquement chaque année. Elle en a conclu que le déficit public de 2014 pourrait être supérieur à l'objectif de 3,6 % du PIB retenu par le Gouvernement. Elle a complété cette analyse des risques pour 2014 par des observations sur la trajectoire des finances publiques prévue par le Gouvernement pour les années 2015 à 2017.

c. La constatation a posteriori du solde structurel

Dans son avis de mai 2013, le Haut Conseil a noté que la cession de licences 4G ne figurait pas dans la liste des mesures ponctuelles et temporaires retenue par le Gouvernement pour corriger le déficit structurel du compte des administrations publique inscrit dans l'article liminaire de la loi de règlement pour 2012 et qu'elle aurait dû y figurer. Il a aussi observé que le déficit structurel était supérieur à celui prévu par la loi de programmation, mais aussi que l'écart n'était pas important au sens de la loi organique. Le mécanisme de correction n'a donc pas été déclenché.

Dans son rapport de juin 2013 sur les finances publiques, la Cour a repris l'avis du Haut Conseil dans son analyse de la situation des finances publiques en 2012.

* * *

À l'issue de cette première année d'existence du Haut Conseil des finances publiques, ses avis et les rapports de la Cour des comptes apparaissent au total complémentaires. La création d'un organisme indépendant placé auprès de la Cour des comptes a clairement contribué à améliorer la gouvernance des finances publiques en France. ■



Gérard TERRIEN

Président de la chambre régionale des comptes d'Île-de-France

2007-2014

Les évolutions des chambres régionales des comptes

En près de sept ans, onze lois et de nombreux décrets ont profondément transformé et réorganisé les chambres régionales et territoriales des comptes avec le triple objectif de renforcer leur rôle et leur utilité, de les préparer aux grandes évolutions, en cours, financières, fiscales, de gouvernance et d'organisation des collectivités territoriales et d'adapter l'exercice de leurs trois missions de contrôle juridictionnel, d'examen de la gestion et de contrôle budgétaire à ces changements.

En près de sept ans, la Cour des comptes et, avec elle les chambres régionales et territoriales des comptes, ont achevé un cycle complet d'adaptations, de réorganisations et de transformations. Initié à la demande du Président de la République, en novembre 2007, lors de la séance solennelle du bicentenaire de la Cour des comptes, ce cycle de réforme des juridictions financières, destiné à renforcer leur rôle et leur utilité, a été ouvert par la loi constitutionnelle n° 2008-724 du 23 juillet 2008 de modernisation des institutions de la V^e République. Le nouvel article 47-2 de la Constitution a, en effet,

renforcé la mission constitutionnelle de la Cour d'assistance au Gouvernement et au Parlement, tout en l'associant à l'évaluation des politiques publiques, et il a consacré sa contribution à l'information des citoyens.

À l'issue d'une phase de consultation et de préparation internes¹ pilotée par le Premier président² de la Cour des comptes, puis d'un proces-

1. *Réforme des juridictions financières*, dossier spécial, n° 52, décembre 2009, Revue Lamy des collectivités territoriales.

2. Philippe Seguin précise les pistes de réforme des chambres régionales des comptes, X. Brivet, La Gazette, 4 février 2009.

sus législatif et réglementaire, jugé parfois long et complexe³, et marqué par une décision du Conseil constitutionnel du 8 décembre 2011⁴ et deux arrêts du Conseil d'État⁵ du 20 mars 2013, pas moins de onze lois (voir encadré ci-contre) et de nombreux décrets⁶ ont profondément transformé les juridictions financières⁷.

Un colloque⁸, organisé au Sénat le 1^{er} février 2013, soit trente ans après leur création effective au début de 1983, a marqué, en quelque sorte, la clôture de ce mouvement de réformes pour les chambres régionales des comptes.

Ces évolutions ne se réduisent pas à la réorganisation de leurs ressorts et de leurs sièges, et donc à la carte de ces juridictions, même si ce sujet a cristallisé les inquiétudes⁹ et les oppositions. Renforçant leurs relations avec la Cour des comptes, elles ont à la fois concerné l'exercice de leurs missions comme leur organisation et leur fonctionnement.

Toutes ces transformations sont intervenues dans un contexte d'évolutions majeures de l'environnement professionnel des chambres régionales des comptes, régulièrement présentées dans la revue *Gestion et Finances publiques*, comme par exemple la modernisation de la gestion budgétaire et comptable publique par le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012* et l'accélération très forte de la dématérialisation dans le secteur public local.

1 La consolidation globale des missions des chambres régionales des comptes

1. La stabilisation de la mission de contrôle budgétaire

En matière de contrôle des actes budgétaires des collectivités et établissements territoriaux, rares ont été les évolutions législatives, voire même les projets d'adaptation des textes, au cours des dernières années. Le schéma initial, issu de la loi de décentralisation du 2 mars 1982, retenant qu'en contrepartie de l'absence de contrôle préalable des actes budgétaires des collectivités territo-

La diversité des mesures législatives

Loi n°2008-1091 du 28 octobre 2008 relative à la Cour des comptes et aux chambres régionales des comptes,

loi n°2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires,

loi n°2011-140 du 3 février 2011 tendant à renforcer les moyens du Parlement en matière de contrôle de l'action du Gouvernement et d'évaluation des politiques,

loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011,

loi n° 2011-1862 du 13 décembre 2011 relative à la répartition des contentieux et à l'allègement de certaines procédures juridictionnelles,

loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011,

loi n° 2012-347 du 12 mars 2012 relative à l'accès à l'emploi titulaire et à l'amélioration des conditions d'emploi des agents contractuels dans la fonction publique, à la lutte contre les discriminations et portant diverses dispositions relatives à la fonction publique (loi « Sauvadet »),

loi organique n° 2012-1403 du 17 décembre 2012 relative à la programmation et à la gouvernance des finances publiques (créant le Haut Conseil des finances publiques),

loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013,

loi n° 2013-1027 du 15 novembre 2013 portant actualisation de la loi organique n° 99-209 du 19 mars 1999 relative à la Nouvelle-Calédonie,

loi n° 2013-1029 du 15 novembre 2013 portant diverses dispositions relatives aux outre-mer.

En faisant évoluer et en consolidant l'exercice de leurs trois compétences originelles (1), ces réformes ont adapté leur organisation et leurs modalités de fonctionnement (2).

riales, l'autorité préfectorale peut les transmettre pour avis à la chambre régionale des comptes si ces actes ne respectent pas les règles fixées dans le code général des collectivités territoriales, est resté inchangé. Mission originale pour les juridictions financières, le contrôle budgétaire donne lieu à des avis de type administratif et non pas juridictionnel, qui ne concerne que les actes

3. *La réforme des juridictions financières, un gout d'inachevé*, S Damarey, La Semaine Juridique, Administrations et Collectivités territoriales n° 4, 30 Janvier 2012, 2032.

4. Cons. Const., 8 déc. 2011, n° 2011-641 DC, Loi relative à la répartition des contentieux et à l'allègement de certaines procédures juridictionnelles, AJDA 2011, 2446.

5. Conseil d'État, 6ème et 1^{re} sous-sections réunies, 20 mars 2013, 357945 et 358732 ; *La réforme des juridictions financières devant le juge administratif*, S. Damarey, La Semaine Juridique, Administrations et Collectivités territoriales n° 42, 22 octobre 2012, 233 ; *La réforme des chambres régionales des comptes sous le regard du Conseil d'État*, L. Albugue, RLCT n° 91, juin 2013, p.13 à 16.

6. Pour ne citer que les plus récents, décrets n° 2012-826 du 27 juin 2012, n° 2013-268 du 29 mars 2013 et n° 2013-387 du 10 mai 2013, modifiant le code des juridictions financières, décret n° 2013-1238 du 23 décembre 2013 relatif aux modalités de certification des comptes des établissements publics de santé et décret n° 2014-504 du 19 mai 2014 relatif à l'apurement administratif des comptes.

7. Voir les avis n°154 du 22 novembre 2012 au titre du projet de loi de finances pour 2013 et n°162 du 21 novembre 2013 au titre du projet de loi de finances pour 2014, Cour des comptes et autres juridictions financières de M.A Reichardt, au nom de la Commission des lois du Sénat, ainsi que l'avis n°1395 du 10 octobre 2013 au titre du projet de loi de finances pour 2014, Conseil et contrôle de l'État, de M.P Vigier, au nom de la Commission des finances de l'Assemblée nationale.

8. *Chambres régionales des comptes : 30 ans et un programme de travail chargé*, A Hélias, Courrier des maires, 5 février 2013 ; Localtis.info, *Chambres régionales des comptes : oui à de nouvelles responsabilités*, 4 février 2013.

9. *Craintes en région après la validation de la réforme des chambres régionales des comptes*, La Gazette des communes, 12 décembre 2011.

* NDLR :

Numéro encore disponible (Février-Mars 2013). Infos et commandes par mail à info@gestionfipu.com

budgétaires au sens strict (budget primitif, budgets supplémentaires et décisions modificatives), se déroule dans des délais rapides et obéit à une procédure contradictoire et transparente. Cette mission permet aux chambres régionales des comptes de concourir à la réalisation d'un équilibre dans les relations financières entre les collectivités locales et l'État, afin de permettre leur fonctionnement normal et régulier, tout en préservant leur autonomie budgétaire.

Les dernières évaluations de cette activité, faites dans le cadre d'un rapport d'information¹⁰ du Sénat, de janvier 2012 et du 22^e rapport¹¹ du Gouvernement au Parlement pour les années 2010 à 2012 (articles L. 2131-7, L. 3132-2 et L. 4142-2 du CGCT), publié en mai 2014, en tracent un bilan assez favorable, même si des craintes sont exprimées, dans le rapport du Sénat, quant au maintien des capacités de repérage des irrégularités budgétaires par les services préfectoraux. Le rapport établi par la DGCL insiste sur la stratégie suivie en matière de contrôle budgétaire, sur les principales orientations (encours de la dette des collectivités territoriales, emprunts structurés, engagements souscrits auprès d'organismes satellites...) et sur la bonne articulation avec le réseau d'alerte des finances locales, récemment rénové. Dans ce dispositif, les chambres apportent une contribution utile et efficace, s'agissant aussi bien des propositions de rétablissement des équilibres budgétaires, de redressement financier en cas de déficit structurel comme de contrôle de l'inscription et du mandatement des dépenses obligatoires. L'évaluation du Sénat souligne également que le préfet, comme la chambre régionale des comptes, ne disposent d'aucun moyen de pression efficace pour obtenir le respect dans la durée des règles budgétaires, les propositions d'engagement de la responsabilité des ordonnateurs, inscrites dans le projet de loi initial de réforme des juridictions financières, n'ayant pour l'instant pas été reprises. Le tome II du rapport public annuel 2013 de la Cour des comptes s'est largement fait l'écho de ces recommandations en matière budgétaire en rapprochant à l'occasion de l'insertion relative à la commune de Bussy-Saint-Georges, les mêmes « pratiques » constatées à Pont-Saint-Esprit (Gard) ou Hénin-Beaumont (Pas-de-Calais). La Cour a ainsi illustré la nécessité, déjà signalée,

de modifier le code général des collectivités territoriales pour faire obstacle à ces pratiques de contournement des avis budgétaires rendus par les chambres.

En termes d'évolutions juridiques et dans le domaine hospitalier, la loi n° 2009-879 du 21 juillet 2009 relative à l'hôpital, aux patients, à la santé et aux territoires et le décret d'application n° 2010-425 du 29 janvier 2010 relatif à l'organisation financière et à l'investissement immobilier des établissements de santé ont modifié les règles relatives au contrôle financier¹². Si, désormais, le directeur de l'agence régionale de santé joue un rôle prépondérant, celui des chambres régionales des comptes est devenu secondaire, très peu de saisines¹³ ayant d'ailleurs été effectuées depuis 2009 dans ce nouveau cadre.

La loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 a créé un fonds de soutien de 50 M€, aux collectivités et établissements territoriaux ayant contracté des emprunts structurés et elle a retenu un dispositif d'avis obligatoire de la chambre régionale des comptes sur la capacité de la collectivité, demandant l'aide du fonds de soutien, à prendre en charge le refinancement de ses emprunts. Deux avis¹⁴ seulement ont été rendus à ce titre, en 2013, et le nouveau fonds de soutien de 100 M€ par an pendant une durée maximale de 15 ans, créé par la loi n° 2013-29 du 29 décembre de finances pour 2014 et dont les modalités ont été précisées par le décret n° 2014-444 du 29 avril 2014 ne prévoit désormais plus l'intervention des juridictions financières.

Enfin, en matière de budget en déséquilibre, l'article 21 du projet de loi de développement des solidarités territoriales et de la démocratie locale, déposé au Sénat le 10 avril 2013, prévoyait d'imposer à l'organe délibérant de la collectivité, lorsque le budget a été réglé et rendu exécutoire par le préfet ou lorsque la collectivité a adopté les mesures de redressement proposées par la chambre régionale des comptes, de cantonner strictement ses décisions budgétaires postérieures dans les limites des équilibres arrêtés par le représentant de l'État, section par section, pour l'ensemble du budget.

10. Rapport d'information sur les contrôles de l'État sur les collectivités territoriales, J. Mézard, 25 janvier 2012, Sénat.

11. Rapport du Gouvernement au Parlement sur le contrôle a posteriori exercé par le représentant de l'État sur les actes des collectivités territoriales – 22^e rapport, Années 2010-2011-2012 – Direction générale des collectivités locales, téléchargeable sur le site <http://www.collectivites-locales.gouv.fr/rapport-gouvernement-au-parlement-sur-contrôle-a-posteriori-exerce-par-representant-letat-sur-actes>

12. *Le contrôle budgétaire des hôpitaux par les CRC*, MM. Larue, Rocca, Sindres et Thévenon, Gestion et finances publiques, n° 5, mai 2010, p. 361 à 368.

13. Voir toutefois les avis de la CRC Auvergne, Rhône-Alpes sur la situation financière du Centre hospitalier de Roanne, 30 avril 2014 et sur la situation financière du centre hospitalier de Montluçon, 10 novembre 2010, ainsi que l'avis de la CRC de la Réunion sur le Groupe hospitalier Est Réunion, consultables sur le site internet de la Cour des comptes et des chambres concernées.

14. CRC Ile-de-France - Avis du 26 juillet 2013, Commune d'Asnières et du 7 novembre 2013, département de Seine Saint Denis, consultables sur le site de la chambre.

Ce dispositif n'a pas été repris dans le projet de loi clarifiant l'organisation territoriale de la République, transmis au Conseil d'État en avril 2014. Ce projet retient, en matière de contrôle budgétaire que les avis et les arrêtés préfectoraux font l'objet d'une publicité immédiate, sans attendre la réunion de l'assemblée délibérante.

En définitive, l'activité des chambres régionales des comptes, très largement dépendante des saisines de l'autorité préfectorale, a connu une lente érosion depuis une dizaine d'années¹⁵ (de 873 avis rendus en 2007 à 579 en 2013). Cette baisse des avis, qui semble toutefois avoir atteint un plancher, est essentiellement liée à la diminution des saisines en matière de budget non voté dans le délai légal et de rejet des comptes, les avis, les plus importants au regard du respect des règles budgétaires les plus significatives, c'est-à-dire ceux prononcés en cas de budget voté en déséquilibre (101 en 2013), de déficit important du compte administratif (107 en 2013) et de non inscription d'une dépense obligatoire (181 en 2013) restant stables.

Le rapport d'information précité du Sénat considère que « cette diminution globale du nombre des cas nécessitant » un contrôle budgétaire peut « être attribuée à une amélioration des dispositifs d'alerte » et « à une meilleure maîtrise des normes budgétaires et comptables » par les collectivités territoriales.

2. Les profondes évolutions de la mission juridictionnelle

Une importante réforme¹⁶ des procédures juridictionnelles a été adoptée en 2008 (loi n° 2008-1091 du 28 octobre 2008, décrets n° 2008-1397 et n° 2008-1398 du 19 décembre 2008) pour les adapter aux exigences de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. En particulier, la loi a renforcé le caractère équitable des procédures et les a rendues plus efficaces, en les simplifiant, en réduisant leurs délais et en renforçant les prérogatives du juge. Les fonctions d'instruction, de poursuite et de jugement sont désormais séparées : toute procédure contentieuse ne peut être ouverte que par un réquisitoire du ministère public. De même, le caractère contradictoire de la procédure a été renforcé et les audiences publiques généralisées. La réforme a amélioré aussi l'efficacité des procédures. La règle du « double

arrêt » a été supprimée et la décharge des comptables peut être prononcée par ordonnance. De plus, le délai de prescription a été ramené à cinq ans pour le jugement des comptes des comptables patents. Enfin, la loi avait renforcé les prérogatives du juge des comptes en supprimant le pouvoir de remise gracieuse reconnu au ministre du budget en matière d'amende.

Après cette réforme des procédures, la loi de finances rectificative pour 2011 n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 a profondément modifié l'article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 de finances pour 1963¹⁷. Elle a précisé la notion de mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics et encadré le pouvoir de remise gracieuse dont dispose le ministre chargé du budget. Le décret n° 2012-1386 du 10 décembre 2012 portant application de cette loi a fixé à un millième et demi du montant du cautionnement prévu pour le poste comptable considéré la somme maximale pouvant être mise à la charge du comptable.

Enfin, la loi n° 2011-1862 du 13 décembre 2011 a élargi le régime de l'apurement administratif, pour les comptes des organismes soumis à l'office des chambres régionales des comptes. Ce dispositif, qui existe depuis la loi du 5 janvier 1988 d'amélioration de la décentralisation, a montré son efficacité en ce qui concerne le contrôle juridictionnel des comptes des petites collectivités, assuré, depuis cette date, par les services du Trésor public. La loi (dispositions codifiées à l'article L. 211-2 du code), dans un objectif de simplification des procédures, d'allègement des charges et des contrôles sur les petites collectivités et de partage¹⁸ plus efficient des travaux entre les juridictions financières et les services de la Direction Générale des Finances Publiques, relève les seuils de l'apurement administratif dans les conditions suivantes :

a. Pour les comptes des communes et de leurs établissements publics, le seuil est porté de 3 500 habitants et des recettes ordinaires inférieures à 820 000 €, précédemment applicable, à 3 500 habitants ou des recettes ordinaires inférieures à 1 M€ pour l'exercice 2012, puis à 5 000 habitants ou des recettes ordinaires inférieures à 3 M€ pour les exercices ultérieurs ;

b. Pour les comptes des établissements publics de coopération intercommunale, le seuil est porté de 3 500 habitants précédemment à 5 000 habitants et des recettes ordinaires inférieures

15. Rapport public annuel 2014 – Cour des comptes – tome III, Les activités, février 2014.

16. Chronique de jurisprudence financière – la Revue du Trésor, n°12, décembre 2008, MM. M. Lascombe et X. Vandendriessche.

17. Le régime de responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics après « La » réforme ; J. LGirardi, Gestion et Finances Publiques, n°11, novembre 2012, p.35 à 39.

18. Voir l'avis n°2783 du 14 septembre 2010 présenté sur le projet de loi portant réforme des juridictions financières par M. M. Bouvard, au nom de la Commission des finances de l'Assemblée nationale.

rieures à 2 M€ pour l'exercice 2012, puis à 10 000 habitants et des recettes ordinaires inférieures à 5 M€ pour les exercices ultérieurs¹⁹.

Si la loi avait en outre étendu le régime de l'apurement administratif aux comptes des établissements publics locaux d'enseignement, à compter de l'exercice 2013, dont les recettes ordinaires sont inférieures à 3 000 000 €, l'article 89 de la loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013 a avancé à l'exercice 2012 la mise en œuvre de ce régime. Pour ces établissements, cet apurement administratif est désormais effectué par un service de la DGFIP, basé à Clermont Ferrand pour le compte des pôles interrégionaux d'apurement administratif²⁰ de Rennes et de Toulouse.

Ce relèvement des seuils permet aux chambres régionales des comptes de juger effectivement les comptes de toutes les collectivités et établissements publics les plus importants²¹, soit à compter de 2013, un peu plus de 10 000 comptes publics²². Il doit les conduire à adapter l'usage de la prescription extinctive de responsabilité, il leur donne la possibilité d'évoquer les comptes des petites collectivités et organismes qu'elles souhaitent juger et leur laisse toute liberté pour examiner la gestion de ces petites collectivités qui le nécessiteraient dans le cadre de la programmation de leurs travaux en contact étroit avec les directions régionales des finances publiques²³.

L'activité des chambres régionales des comptes en matière juridictionnelle doit s'analyser dans ce nouveau cadre juridique et les données chiffrées inscrites dans le tome III du rapport public annuel 2014, si elles indiquent des orientations, ne peuvent être interprétées avec suffisamment de recul. En 2013, 345 jugements ont été délibérés, donnant lieu à 434 débats et 183 sommes non rémissibles, alors que dans le même temps, 1981 ordonnances étaient signées et 337 réquisitoires pris. Seuls des commentaires²⁴ sur les indications des premières jurisprudences peuvent être établis, sachant que, pour l'heure, une seule jurisprudence de cassation du Conseil d'État²⁵ est

venue trancher l'une des premières contestations des premiers arrêts²⁶ des juridictions financières.

3. La consolidation de la mission d'examen de la gestion

Pour les chambres régionales des comptes, la définition légale de l'examen de la gestion des collectivités territoriales et de leurs établissements publics, est donnée, depuis la loi n° 2001-1248 du 21 décembre 2001 relative aux chambres régionales des comptes et à la Cour des comptes par l'article L. 211-8 du code des juridictions financières. Il porte sur la régularité des actes de gestion, sur l'économie des moyens mis en œuvre et sur l'évaluation des résultats atteints par rapport aux objectifs fixés par l'organe délibérant, l'opportunité de ces objectifs ne pouvant faire l'objet d'observations. La régularité des actes de gestion se comprend comme la conformité au droit des opérations de dépenses et de recettes (par exemple, en matière de commande publique, l'achat a-t-il respecté les règles applicables ?). L'économie des moyens mis en œuvre s'apprécie dans l'utilisation des fonds publics et la chambre vise à estimer si l'objectif ou le programme défini par la collectivité aurait pu être réalisé à moindre coût. Enfin, l'évaluation des résultats atteints par rapport aux objectifs fixés par l'assemblée délibérante ou par l'organe délibérant, consiste à mesurer l'efficacité de l'action de la collectivité (par exemple, l'investissement réalisé par la collectivité a-t-il permis d'atteindre l'objectif fixé ?).

En vertu de l'article L. 243-5 du code des juridictions financières, la communication des rapports d'observations définitives est suspendue à compter du 1^{er} jour du troisième mois précédant le mois au cours duquel il doit être procédé à des élections pour la collectivité concernée jusqu'au lendemain du tour de scrutin où l'élection est acquise et ce dispositif a été récemment mis en œuvre, à compter du 1^{er} décembre 2013 avant les élections municipales des 23 et 30 mars 2014.

Ce dispositif d'ensemble n'a pas été modifié depuis 2001.

Quelques avis et arrêts des juridictions administratives ont toutefois précisé un certain nombre de dispositions. Ainsi, dans un avis²⁷ du 15 juillet 2004, le Conseil d'État a rappelé la faculté des personnes morales concernées par un examen de gestion de demander la rectification des obser-

19. Soit plus de 1220 au 1er janvier 2013 – les collectivités locales en chiffres 2013, collectivites-locales.gouv.fr.

20. Cf l'instruction n°12-006-MO du 8 février 2012 relative aux comptes de gestion et financiers des collectivités, de leurs établissements publics et des établissements publics de santé.

21. Voir l'étude d'impact du projet de loi portant réforme des juridictions financières, sur le site de Légifrance.

22. Voir l'avis n°162 précité de M Reichardt, 21 novembre 2013.

23. Il n'y a pas d'affaiblissement du contrôle des chambres régionales des comptes, Interview de M. Didier Migaud, Premier président de la Cour des comptes, AJDA 2012, p.460.

24. Nouveau régime de responsabilité des comptables publics : les premières décisions des CRC ; JL Girardi, Gestion et finances publiques, n°8/9, août septembre 2013, p.4 à 10.

25. CE, n°367254, Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres, 21 mai 2014.

26. Responsabilité du comptable public en l'absence de préjudice financier ; S. Damarey, La Semaine juridique, Administration et collectivités territoriales, C Comptes, 29 janvier 2013, n°65861, Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres.

27. CE, avis, 15 juillet 2004, n°267415, Chabert.

vations définitives, observations qui au demeurant ne font pas grief. Ce droit est inscrit à l'article L.245-4 du code des juridictions financières. La Cour administrative d'appel de Bordeaux²⁸ a confirmé que la loi du 12 avril 2000 soustrait de la catégorie des documents administratifs communicables ceux mentionnés à l'article L.241-6 du code des juridictions financières, à savoir les propositions, rapports et travaux d'instruction des chambres régionales des comptes.

Au demeurant, aussi bien les règles de contradiction que les travaux d'examen de gestion sont dans l'ensemble²⁹, malgré quelques réserves ou souhaits d'évolution³⁰, bien admis par les collectivités et organismes contrôlés. Associées aux principes de collégialité de toutes les délibérations des chambres régionales des comptes et d'indépendance des magistrats dans la conduite de l'instruction des dossiers, les mécanismes de contradiction, qui se concluent par les réponses apportées et jointes aux observations définitives (article L.243-5 du code des juridictions financières), ainsi que le droit de demander leurs rectifications (article L.245-4 du même code), garantissent la plus grande impartialité possible de ces travaux.

Si l'activité³¹ des chambres régionales des comptes, en matière d'examen de gestion des collectivités territoriales, est restée globalement stable³² depuis plusieurs années (de 706 rapports d'observations définitives en 2007 à 661³³ en 2013), l'examen de gestion des établissements publics locaux, au premier rang desquels les établissements publics de coopération intercommunale, prend une part croissante (180 rapports d'observations définitives en 2013), l'ajustement se faisant essentiellement sur le contrôle des organismes relevant des contrôles facultatifs des chambres régionales des comptes (sociétés d'économie mixte, sociétés publiques locales, associations subventionnées...). Une

telle évolution est cohérente avec la progression constante de l'intercommunalité, après les lois n° 2004-809 du 13 août 2004 relative aux libertés et responsabilités locales et n° 2010-1563 du 16 décembre 2010 de réforme des collectivités territoriales visant à amplifier cette dynamique et avec le poids financier croissant des établissements publics de coopération intercommunale. Les chambres continuent, par ailleurs, d'assurer l'examen de gestion des établissements publics de santé (ainsi que le jugement de leurs comptes³⁴), devenus établissements publics nationaux³⁵, après que cette délégation leur a été confiée pour les exercices 2014 à 2018 par arrêté du Premier président du 15 novembre 2013.

La loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 (dispositions codifiées à l'article L. 143-10-1 du code) ayant consolidé le suivi des recommandations des juridictions financières dans le tome II du rapport public annuel de la Cour des comptes, la présentation des rapports d'examen de gestion a été rénovée. Les chambres ont veillé, depuis trois à quatre ans, à ce que leurs rapports d'observations répondent mieux au triple objectif d'apporter une information précise aux élus locaux qui peuvent ainsi prendre connaissance d'éventuels dysfonctionnements, de contribuer à l'amélioration de la gestion des organismes contrôlés, en invitant leurs responsables à suivre les recommandations de la chambre, à corriger ou prévenir les dysfonctionnements relevés, de participer à la démocratie locale en informant le citoyen sur l'emploi des deniers publics. Chaque rapport d'observations définitives comporte ainsi une synthèse, des constats et des recommandations.

La Cour et les chambres régionales et territoriales des comptes veillent au suivi des recommandations qu'elles formulent à l'occasion de leurs contrôles, afin de s'assurer de leurs effets. Le suivi global de ces recommandations est assuré, comme pour la Cour, par l'indicateur 2.1 du projet annuel de performances du programme 164.

Le projet de loi clarifiant l'organisation territoriale de la République, transmis au Conseil d'État en avril 2014 devrait poursuivre cette attention portée à la mise en œuvre des recommandations. Il prévoit ainsi d'insérer un nouvel article dans le code des juridictions financières (Art. L. 243-7), selon lequel :

« I. - Dans un délai d'un an après la présentation du rapport d'observations définitives à l'assemblée délibérante, l'exécutif de la collectivité

28. CAA Bordeaux, req. 00BX00144, 27 avril 2004, Soule, AJDA 2004, p.1556).

29. Voir le rapport pour information de M. Mézard précité ; voir également l'article précité, *Chambres régionales des comptes : 30 ans et un programme de travail chargé*.

30. Dans les coulisses des chambres régionales des comptes, M. Kindermans, La Gazette, 22 novembre 2013 ; voir également pour un allongement de la période de réserve électorale mentionnée, le rapport d'information précité de M. Mézard ; voir aussi la proposition de loi déposée le 15 mai 2013, par M. Morel-A-L'Huissier, député, tendant à réformer la procédure de l'examen de la gestion des collectivités territoriales par les chambres régionales des comptes.

31. Voir les rapports publics annuels – les chapitres consacrés aux activités ou aux données chiffrées.

32. « Après une légère diminution en 2012 « conjoncturelle par rapport à 2011 » qui « s'explique par la mobilisation de magistrats et de leurs équipes dans le cadre du regroupement de sept chambres régionales des comptes » – voir Programme 164 – extrait du Rapport annuel de performance de la mission Conseil et contrôle de l'État – consultable sur le site performance-publique.budget.gouv.fr.

33. En raison des élections municipales de 2014 et de la période de réserve pré-électorale, les rapports recensés portent sur la période du 1er janvier au 30 novembre 2013.

34. S'agissant de la certification des comptes des grands établissements publics de santé, la compétence légale de la Cour des comptes ne peut être déléguée ; cf décret n° 2013-1238 du 23 décembre 2013 relatif aux modalités de certification des comptes des établissements publics de santé.

35. Article 8 de la loi n°2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires.

territoriale ou de l'établissement public présente, dans un rapport devant cette même assemblée, les actions qu'il a entreprises à la suite des observations de la chambre régionale des comptes. Ce rapport est communiqué à la chambre régionale des comptes qui fait une synthèse annuelle des rapports qui lui sont communiqués. Cette synthèse est présentée par le président de la chambre régionale des comptes devant la conférence territoriale de l'action publique. Chaque chambre régionale des comptes transmet cette synthèse à la Cour des comptes en vue de la présentation prescrite par l'article L. 143-10-1.

II. - Le rapport d'observations définitives que la chambre régionale des comptes adresse à l'exécutif d'un établissement public de coopération intercommunale est également transmis par la chambre régionale des comptes aux maires des communes membres de cet établissement, immédiatement après la tenue de la réunion de l'assemblée délibérante de ce dernier au cours de laquelle il est présenté. Ce rapport est présenté par le maire de chaque commune au plus proche conseil municipal. »

Ces dispositions, si elles sont adoptées, renforceront l'incitation à l'amélioration et à la modernisation de la gestion publique.

2 Les évolutions de l'organisation et du fonctionnement des chambres régionales des comptes

1. La réorganisation du réseau des CRC

Les pouvoirs publics ont souhaité mettre en place un réseau des juridictions financières resserré, s'appuyant sur des chambres aux moyens renforcés, dans le souci de mutualisation des compétences mais également de professionnalisation et de spécialisation des fonctions. La loi n° 2011-1862 du 13 décembre 2011 relative à la répartition des contentieux et à l'allègement de certaines procédures juridictionnelles a modifié l'article L. 212-1 du code des juridictions financières relatif au siège et au ressort des chambres régionales des comptes, en précisant que leur nombre ne peut excéder vingt. Alors que précédemment on comptait une chambre régionale des comptes (CRC) par région, la loi a imposé de réduire d'au moins sept³⁶ leur nombre. Lors des débats devant le Parlement, le gouvernement a précisé son intention d'exclure les chambres régionales des comptes de Corse et d'Alsace en raison des spécificités de ces régions. Pris en application de l'article L. 212-1 précité, le décret n° 2012-255 du 23 février 2012 a redéfini le siège et le ressort des vingt CRC, en regroupant respectivement les CRC d'Auvergne et de Rhône-Alpes (siège à Lyon), de Basse-Normandie et de Haute-Normandie (siège à Rouen), de Champagne-Ardenne et de Lorraine (siège à Epinal), de Bourgogne et de Franche-Comté (siège à Dijon), du Limousin et du Centre (siège à Orléans), de Picardie et du Nord-Pas-de-Calais (siège à Arras) et de Poitou-Charentes et d'Aquitaine (siège à Bordeaux).

La réorganisation a été conduite dans les délais prévus³⁷ et un dispositif d'accompagnement complet des magistrats et des agents (un peu moins de 200 sur les sept sites) a été retenu et mis en œuvre, l'ensemble des magistrats et collaborateurs ayant été réaffectés ou reclassés à l'été 2013³⁸. S'agissant des mesures financières, le mécanisme prévu par le décret n° 2006-781 du 3 juillet 2006 fixant les conditions et les modalités de règlement des frais occasionnés par les déplacements temporaires a été repris par des textes propres aux juridictions financières. Un arrêté du 3 avril 2012 a fixé les modalités et les montants de la prime de restructuration de service ainsi que de l'allocation d'aide à la mobilité du conjoint. Un autre arrêté du 3 avril 2012 a organisé l'indemnité de départ volontaire dans le cadre de cette réorganisation. Trois textes ont parachevé le dispositif, à savoir un décret n° 2012-648 du 4 mai 2012 a institué un complément spécifique de restructuration en faveur de magistrats et des agents concernés des juridictions financières, un arrêté du 4 mai 2012 a fixé le montant de ce complément spécifique de restructuration et un décret n° 2012-647 du 4 mai 2012 a précisé les modalités d'application du décret n° 2011-513 du 10 mai 2011 relatif à l'indemnité d'accompagnement à la mobilité dans la fonction publique de l'État à cer-

36. Compte-tenu de l'existence de 5 CRC Outre-mer.

37. Compte-rendu de la Commission des lois du Sénat – mardi 26 novembre 2013- Loi de finances pour 2014 – Mission « Conseil et contrôle de l'État », programme « Cour des comptes et autres juridictions financières ».

38. Cf l'avis précité n°162 du 21 novembre 2013 au titre du projet de loi de finances pour 2014, *Cour des comptes et autres juridictions financières* de M.A Reichardt, au nom de la Commission des lois du Sénat qui estime que « la réforme » a été « menée dans des conditions satisfaisantes ».

tains magistrats des chambres régionales des comptes. Tous ces textes ont été pris suite à une concertation avec les organisations syndicales représentatives des agents des juridictions financières, ainsi que les associations de magistrats des CRC et après avis du comité technique des juridictions financières et du conseil supérieur des chambres régionales des comptes. S'agissant du dispositif d'accompagnement en faveur des agents et des magistrats, une mission d'accompagnement a été créée et a effectué ses missions jusqu'à la fin 2013 et un protocole d'accompagnement, retenant de nombreuses autres mesures (formation « professionnalisante », bilan de compétence, accompagnement individualisé...) négocié avec les organisations et associations précitées, un dispositif de suivi organisé dans le cadre d'un comité de suivi, associant l'administration et les représentants des magistrats et personnels concernés, s'est réuni une fois par mois pendant cette période. Enfin, une convention particulière de reclassement de personnels a été conclue avec la DGFIP. S'agissant du fonctionnement et de l'organisation de ces nouvelles juridictions, des décrets du 20 mars 2012, ont procédé, à compter du 2 avril 2012, aux nominations des procureurs financiers dans les sept chambres compétentes sur le ressort de deux régions. Des arrêtés du Premier président de la Cour des comptes du 26 mars 2012 ont nommé à compter du 2 avril 2012 les secrétaires généraux de ces mêmes chambres. L'activité des chambres compétentes sur le ressort de deux régions a donc été conforme dès le début avril 2012, après la mise en œuvre de toutes les mesures d'exécution du décret du 23 février 2012.

Par ailleurs, tirant les conséquences de cette nouvelle organisation, la loi n° 2012-347 du 12 mars 2012 a notamment prévu que les chambres régionales des comptes qui comptent au moins quatre sections disposent d'un vice-président, qui est conseiller référendaire de la Cour des comptes (article L. 212-3 du code des juridictions financières). En conséquence, outre la chambre régionale des comptes d'Ile-de-France, qui disposait déjà d'un vice-président, quatre chambres régionales disposent également d'un vice-président. Il s'agit des chambres d'Aquitaine, Poitou-Charentes ; Auvergne, Rhône-Alpes ; Nord-Pas-de-Calais, Picardie ; Provence-Alpes-Côte d'Azur. La même loi a réduit de 5 à 3 ans la durée des incompatibilités concernant les magistrats.

Ces opérations de regroupement ont peu affecté l'activité des chambres régionales des comptes et le sénateur Reichardt estime, dans son avis, au

titre du programme Cour des comptes et autres juridictions financières, dans le cadre de la loi de finances pour 2014 qu'« après deux ans de restructurations, les opérations de contrôle semblent avoir atteint, dans la plupart des juridictions regroupées, un niveau équivalent, sinon supérieur, à celui antérieur à la réforme ».

S'agissant des chambres territoriales des comptes, non concernées par ces mesures, plusieurs textes ont précisé leur cadre d'intervention. Un décret n° 2011-736 du 27 juin 2011 relatif à la chambre régionale des comptes de Mayotte et aux chambres territoriales des comptes de Saint-Barthélemy, Saint-Martin et Saint-Pierre-et-Miquelon a fixé le siège de la chambre de Mayotte et inséré dans la partie réglementaire du code des juridictions financières un nouveau titre consacré aux dispositions applicables aux chambres territoriales précitées.

La publication de ce décret a marqué, onze ans après les décrets n° 2000-338 du 14 avril 2000 relatif à la partie réglementaire du code des juridictions financières et n° 2000-337 du 14 avril 2000 relatif aux dispositions de la partie réglementaire du code relevant d'un décret délibéré en conseil des ministres, l'achèvement de ce code par son volet relatif à ces chambres territoriales des comptes.

La loi organique n° 2011-918 du 1^{er} août 2011 relative au fonctionnement des institutions de la Polynésie française a retenu trois dispositions importantes pour la chambre territoriale des comptes de la Polynésie. La première a introduit en Polynésie française la règle habituelle de suspension de la qualité d'ordonnateur du président du territoire déclaré comptable de fait par le juge des comptes, la deuxième a rectifié les dispositions relatives au contrôle par la chambre territoriale des comptes d'organismes satellites et la dernière a donné aux comptables publics et aux créanciers la faculté de saisir la chambre territoriale des comptes en cas de non inscription d'une dépense dans le budget de la Polynésie française.

Enfin la loi n° 2013-1029 du 15 novembre 2013 portant diverses dispositions relatives aux outremer et la loi organique n° 2013-1027 du 15 novembre 2013 portant actualisation de la loi organique n° 99-209 du 19 mars 1999 relative à la Nouvelle-Calédonie qui comprennent des dispositions concernant les juridictions financières, ont étendu aux chambres territoriales des comptes de Nouvelle-Calédonie, des mesures applicables aux chambres régionales des comptes (dispositif des formations communes, adaptation du droit à audition, possibilités ouvertes aux anciens ordonnateurs, extension du périmètre des examens de gestion en Nouvelle Calédonie...).

2. Les adaptations en termes de ressources humaines

Face à la contrainte budgétaire générale, le contrôle de la dépense publique devient encore plus prégnant et justifie les moyens correspondants. Aussi, en réussissant à conserver, loi de finances après loi de finances, leur plafond d'emplois au titre du programme 164 de la mission Conseil et contrôle de l'État, les juridictions financières ont su depuis plusieurs années assurer la stabilité de leurs moyens humains et conduire une politique de requalification³⁹ de leurs emplois en faveur de la fonction de contrôle. De surcroît, la réorganisation des chambres régionales des comptes s'est faite à effectifs et à moyens constants⁴⁰.

L'étude d'impact précitée du projet de loi de réforme des juridictions financières, déposé à l'Assemblée nationale en octobre 2009, avait souligné, à cette date, les incidences du vieillissement du corps des magistrats sur les évolutions prévisibles des effectifs.

Cette analyse des difficultés démographiques du corps a été confirmée par le rapporteur⁴¹ devant le Sénat du projet de loi relatif à l'accès à l'emploi titulaire et à l'amélioration des conditions d'emploi des agents contractuels dans la fonction publique, à la lutte contre les discriminations et portant diverses dispositions relatives à la fonction publique. Afin de consolider les effectifs de magistrats et en complément des conseillers issus de l'ENA, du tour extérieur, détachés dans le corps des magistrats de CRC au titre des dispositions de l'article L. 212-5 ou intégrés dans ce corps au titre des dispositions de l'article L. 221-9 du code, un recrutement par concours complémentaire de conseillers de chambre régionale des comptes, d'abord reconduit jusqu'au 31 décembre 2016 par la loi n°2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificatives pour 2011, a ensuite été pérennisé par la loi n°2012-347 du 12 mars 2012. Après le premier recrutement de huit conseillers en 2012, un deuxième concours est organisé, en 2014, pour 12 postes.

39. Rapport n°156, Conseil et contrôle de l'État, C Guéné, Commission des finances du Sénat, projet de loi de finances pour 2014. Elles ne sont également pas « soumises aux contraintes habituelles de régulation budgétaires ».

40. Avis précité n°162 du 21 novembre 2013 au titre du projet de loi de finances pour 2014, Cour des comptes et autres juridictions financières de M.A Reichardt, au nom de la Commission des lois du Sénat ; voir aussi Dossier de presse – La nouvelle organisation des chambres régionales des comptes ; Cour des comptes.

41. Rapport n°260 de Mme Tasca, 17 janvier 2012, Commission des lois, Sénat.

D'autres adaptations ont été apportées en matière de gestion des ressources humaines, après la création⁴² entre 2006 et 2008 de corps spécifiques aux juridictions financières, avec l'institution d'un comité technique et d'un comité d'hygiène et de sécurité et des conditions de travail par le décret n°2011-911 du 29 juillet 2011 d'une commission consultative paritaire par un arrêté du 6 octobre 2009.

Enfin, plusieurs textes⁴³ ont organisé en 2012 un dispositif de revalorisation statutaire du corps des magistrats des chambres régionales des comptes.

3. Les évolutions de méthode

La loi n° 2011-1862 du 13 décembre 2011 relative à la répartition des contentieux et à l'allègement de certaines procédures juridictionnelles permet au Premier président de la Cour des comptes de fixer des normes professionnelles auxquelles les membres des juridictions financières doivent se conformer⁴⁴.

Ces normes sont arrêtées, pour les magistrats des chambres régionales des comptes, après avis de leur Conseil supérieur.

Un premier arrêté en ce sens a été pris par le Premier président le 17 juillet 2013 pour définir les normes générales applicables au contrôle. Ce texte doit être complété d'annexes détaillées pour les différents métiers des juridictions financières.

Un deuxième arrêté du 15 janvier 2014 a fixé les normes professionnelles relatives à la mission de certification des comptes de l'État et du régime général de sécurité sociale. Le Premier président a retenu que l'édition des normes professionnelles couvrant l'ensemble des autres activités des juridictions financières (examen de la gestion, procédures juridictionnelles, évaluation de politiques publiques et contrôle budgétaire) soit achevée en 2014.

Parallèlement, afin de mieux coordonner les méthodes de travail et de développer des outils de contrôle homogènes, un centre d'appui

42. Décrets n°2006-1760 et 1761 du 23 décembre 2006, n°2007-654 du 30 avril 2007 et n°2008-94 du 30 janvier 2008.

43. Décrets n° 2012-672 du 7 mai 2012 relatif aux règles d'avancement d'échelon des magistrats des chambres régionales des comptes et n° 2012-673 du 7 mai 2012 relatif à l'échelonnement indiciaire applicable aux magistrats des chambres régionales des comptes ; arrêté du 7 mai 2012 fixant les pourcentages prévus à l'article R. 224-3-1 du code des juridictions financières.

44. Voir la plaquette institutionnelle des chambres régionales des comptes sur le site internet des juridictions financières et également les discours du Premier Président et du Procureur général près la Cour des comptes, lors de l'audience solennelle du 9 janvier 2014, reproduits dans le numéro de février des Annonces de la Seine <http://www.annoncesdelaseine.fr/index.php/2014/02/19/cour-des-comptes-9/>

métiers a été constitué à l'automne 2012 à la Cour des comptes, à destination de l'ensemble des juridictions financières. Il a vocation à favoriser le partage des meilleures pratiques, l'élaboration d'outils d'aide au contrôle et la mise en commun des connaissances.

Sa mission est de définir, de réunir et le cas échéant de créer les services et les outils dont les équipes chargées des contrôles, des enquêtes, de l'évaluation et de la certification ont besoin, qu'il s'agisse d'outils et méthodes de travail, de référentiels de contrôle et de la mise en œuvre des normes professionnelles, comme des outils informatiques et du travail en environnement dématérialisé.

Enfin, le dispositif des formations entre la Cour des comptes et les chambres régionales des comptes, les formations inter-juridictions (FIJ), a été réformé par la loi du 13 décembre 2011 précité, un des objectifs étant que la Cour des comptes puisse mieux répondre aux demandes du Gouvernement et du Parlement, dans les délais impartis. La loi prévoit désormais que la FIJ statue sur les orientations des travaux, les conduit, délibère sur leurs résultats, en adopte la synthèse et les suites à donner. C'est dans ce cadre, par exemple, que la Cour des comptes a rendu public, le 14 février 2013, un rapport d'évaluation sur les dispositifs de soutien à la création d'entreprises réalisé à la demande du président de l'Assemblée nationale pour le comité d'évaluation et de contrôles des politiques publiques (CEC). Si le rapport évalue les dispositifs au niveau national et local et formule de nombreuses recommandations pour les améliorer, le tome III de ce rapport présente des monographies par région. C'est également sur le fondement de ces dispositions qu'a été créée une formation inter-juridictions, spécifiquement consacrée aux « finances locales », afin de les examiner de façon globale au plan national. À l'automne 2013, la Cour a publié son premier rapport annuel donnant une analyse d'ensemble des finances locales.

Le projet de loi précité clarifiant l'organisation territoriale de la République retient de donner une base légale définitive à ce rapport. Un nouvel article serait inséré dans le code des juridictions financières selon lequel « *la Cour des comptes établit chaque année un rapport portant sur la situation financière et la gestion des collectivités territoriales et de leurs établissements publics. Ce rapport est remis au Gouvernement et au Parlement. Le premier président le présente devant le comité des finances locales* ». Il est également prévu que « *le rapport sur la situation et les perspectives des finances publiques prévu au 3° de l'article 58 de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances est présenté par le premier président de la Cour des comptes devant le comité des finances locales, après sa remise au Parlement.* »

En définitive, la réforme des chambres régionales des comptes, inscrite dans plusieurs textes législatifs et réglementaires, a eu des effets multiples et s'est traduit, dans un contexte national de contraintes budgétaires majeures, par une organisation plus efficace, une plus grande professionnalisation de leurs pratiques et une meilleure lisibilité de leurs interventions, à un moment de profondes transformations, engagées⁴⁵ et à venir, des équilibres institutionnels, de gouvernance et financier des collectivités territoriales. Ces évolutions devraient permettre aux juridictions financières de mieux poursuivre leurs trois missions majeures tout en se tenant prêtes afin d'anticiper les changements possibles en matière d'expérimentation de la certification des comptes des collectivités territoriales⁴⁶, également inscrite dans le projet de loi clarifiant l'organisation territoriale de la République. ■

45. Loi n°2014-58 du 27 janvier 2014 de modernisation de l'action publique territoriale et d'affirmation des métropoles.

46. La certification des comptes des collectivités territoriales, un enjeu de modernisation du secteur public local, A.Evin-Leclerc et C. Allouet, *Gestion et finances publiques*, n°11, novembre 2013, p.4 à 6.



Monique SALIOU

Présidente de section à la Première chambre de la Cour des comptes

La Cour des comptes et la Caisse des dépôts et consignations, un contrôle de plus en plus étroit dans une relation spécifique

Le groupe Caisse des dépôts, piloté par un établissement public au statut très spécifique, en charge de la gestion du Fonds d'épargne et présent dans des secteurs économiques nombreux et divers, fait l'objet, de la part de la Cour, d'un contrôle adapté à ses particularités mais de plus en plus étroit, la Caisse étant devenue le principal instrument économique et financier de la sphère publique.

Notre numéro précédent a traité de la CDC (statuts – histoire – relations avec la DGFIP), le présent article y fait suite.

Née en 1816 avec les prémices du régime parlementaire en France pour assurer la « Foi publique » dans la solidité financière de l'État après la période révolutionnaire et les coûteuses guerres napoléoniennes, la Caisse des dépôts et consignations (CDC) est, à certains égards, proche de ses origines. Elle reste placée « sous la surveillance et la garantie de l'autorité législative » (article L. 518-2 du code monétaire et financier) et demeure garante de la sécurité juridique de fonds publics mais aussi de fonds privés que le législateur a entendu préserver de tout risque (les Fonds d'épargne, « l'épargne des Français modestes », la majeure partie des transactions opérées par l'intermédiaire des auxiliaires de justice, toutes les opérations de consignations). Elle

est également devenue, au fil du temps, une puissance financière, mais aussi économique qui contribue à mettre en œuvre des politiques publiques de nature diverse ; son importance relative croît à mesure que diminuent, sous la contrainte budgétaire, les marges de manœuvre de l'État et des collectivités territoriales.

Le contrôle de la Cour sur la Caisse est fondé sur l'article L. 111-3 du code des juridictions financières qui confie à la juridiction la vérification « de la régularité des recettes et dépenses décrites dans les comptabilités publiques » et la charge de « s'assurer du bon emploi des crédits, fonds et valeurs gérés par les services de l'État ». L'article L. 131-3 du code des juridictions financières dispose que « les conditions dans lesquelles le

contrôle de la Cour des comptes s'exerce sur les opérations de la CDC sont fixées par un décret en Conseil d'État, compte tenu du statut spécial de cet établissement ».

Entre compétence « ordinaire » telle qu'elle s'applique à tout établissement public et prise en

compte du statut spécifique de la Caisse, la Cour a progressivement et pragmatiquement construit un corps de doctrine qui prend en compte le caractère particulier de la CDC tout en augmentant le nombre et en approfondissant les enquêtes sur « le bon usage » des fonds qui lui sont confiés.

■ Le contrôle juridictionnel : le Caissier général, un comptable public très particulier

Le Caissier général, initialement nommé par le roi, puis par l'empereur Napoléon III, est aujourd'hui désigné par le président de la République sur rapport du ministre chargé de l'Économie. Il est justiciable de la Cour des comptes (articles R.131-14 à R.131-18 du code des juridictions financières) devant laquelle il prête serment et à laquelle il adresse annuellement un compte de gestion.

La doctrine s'est longtemps interrogée sur le point de savoir si le Caissier était un comptable public au sens des décrets de 1862, de 1962 et désormais de 2012 portant règlement général sur la comptabilité publique. Celui-ci est, en effet, placé sous l'autorité administrative du directeur général de la Caisse, auquel il communique chaque jour un état de situation et qui vérifie sa caisse mensuellement. Cette situation, originale par rapport à la notion de séparation entre ordonnateur et comptable, se double d'un régime de responsabilité allégée : le Caissier n'est responsable pécuniairement et personnellement qu'en cas de dépassement non autorisé par le ministre des crédits de fonctionnement de l'établissement ; pour le reste qui constitue l'essentiel des fonds maniés, il doit seulement justifier du fait matériel de l'encaissement ou du paiement sur la base d'ordres de recettes ou de dépenses reçus de l'ordonnateur, dont il n'a pas à examiner la régularité.

Au milieu des années 1990, la Cour recevait du Caissier un compte de gestion jugé par elle très lacunaire : la comptabilité était en partie simple ; on notait des contractions entre dépenses et recettes ; le compte en numéraire ne retraçait qu'une partie des mouvements de fonds et ne retraçait pas notamment les avoirs en devises ; le compte de gestion présentait des discordances avec la comptabilité du directeur général. En outre, des délégations de compétence avaient été accordées aux agents de la Direction financière, ce qui réduisait encore davantage la distinction entre ordonnateur et comptable. La Cour

avait alors rejeté, par arrêt rendu en 1996, les comptes des exercices 1989 à 1993. À la suite de ce rejet et de plusieurs interventions de la Cour (insertion au rapport public 2000, référés adressés au ministre de l'Économie), la CDC a reconnu « qu'une remise à plat des conditions d'intervention du Caissier général s'imposait » (réponse du directeur général de la Caisse dans le rapport public 2000). En conséquence, l'établissement a créé des régies de recettes et de dépenses, a placé le Caissier à la tête d'un « service titres » ; un arrêté du ministre des Finances du 12 septembre 2000 a fixé de nouvelles modalités relatives à la tenue des comptes de la Caisse, aux opérations en numéraire et aux documents à produire à la Cour.

La juridiction a estimé ces avancées réelles mais insuffisantes et est revenue à la charge dans un rapport particulier adressé en novembre 2005. La Caisse a alors fait état de dispositions visant à mieux intégrer le compte de gestion du Caissier dans la comptabilité générale de la Caisse ; le ministre de l'Économie a, en outre, pris, le 31 octobre 2007, un nouvel arrêté dressant une liste révisée des pièces à produire à la Cour.

Au cours de cette période, la Cour, prenant acte de l'impossibilité de transformer le Caissier en un « vrai » comptable public, eu égard à la nature des opérations financières de la Caisse, a indiqué, par référé au ministre de l'Économie, qu'une clarification salutaire pourrait intervenir si l'établissement renonçait à son « comptable public » au profit d'un dispositif banalisé, comparable à celui existant dans les entreprises publiques. Pour des raisons historiques et symboliques (le Caissier est institué dès 1816), juridiques (obligation de modifier de nombreux textes) comme pour des motifs de gestion des ressources humaines (préserver un poste de débouché prestigieux), la direction de la CDC a écarté cette hypothèse. Les préoccupations liées aux suites de la crise financière de 2007 ont mis en demi-sommeil ce débat qui n'en reste pas moins posé.

La certification des comptes de l'État : le classement comptable du Fonds d'épargne

La production, récente, d'un compte général de l'État (CGE) et sa certification par la Cour des comptes a introduit un point de débat récurrent entre cette dernière et les administrations financières, notamment la Direction générale du Trésor, à propos de la Caisse. Les entités publiques ont été classées dans le CGE selon des critères définis au recueil des normes comptables de l'État (RNCE). La CDC présente la particularité d'être composée d'une section générale, sorte de holding de groupe pilotant ses activités propres et ses nombreuses filiales, et de la section des Fonds d'épargne qui assure la centralisation de la majeure partie des montants détenus sur l'épargne réglementée (livret A, livret de développement durable, livret d'épargne populaire...). Les deux sections ne sont pas comptablement consolidées.

La Cour remarquait, en 2007, à l'occasion de la première certification des comptes qui portait sur l'exercice 2006 que le Fonds d'épargne ne figurait à aucun endroit du compte général de l'État. Cette observation avait donné lieu à l'une des treize réserves formulées sur les comptes. La Cour recommandait de classer le Fonds d'épargne en immobilisations financières. Les administrations

concernées ont alors choisi de faire masse de la section générale de la CDC et du Fonds d'épargne pour classer une entité dénommée « Caisse des dépôts » dans un sous-ensemble des immobilisations financières, celui des participations financières non contrôlées de l'État.

Le certificateur des comptes a explicitement accepté, pour le CGE 2012, le classement de la Caisse (section générale) en participation financière non contrôlée. En revanche, il fait valoir, depuis plusieurs exercices, que cette classification est inappropriée pour le Fonds d'épargne qui n'a pas la personnalité morale et dont la CDC n'a que la gestion : c'est l'État qui fixe les modes de centralisation de l'épargne réglementée, qui en détermine les emplois et qui serait, le cas échéant, bénéficiaire de son actif résiduel. La Cour propose donc, jusqu'à présent sans succès mais avec ténacité, de classer le Fonds d'épargne dans les actifs financiers de l'État sous la rubrique « entités ad hoc », créées pour un objet particulier et contrôlées par l'État. Le débat n'est pas de pure doctrine puisqu'il entraîne des modes de comptabilisation différents¹ et obligerait à clarifier la relation avec les tutelles du ministère de l'Économie.

Le contrôle de la gestion : des enjeux croissants

Avec 287 Md€ de bilan consolidé en 2012 auxquels s'ajoutent 270 Md€ au bilan du Fonds d'épargne, la Caisse des dépôts est aujourd'hui le principal instrument économique et financier de la sphère publique. Pour la première fois de son histoire, l'institution qui avait résisté à la crise de 1929, certes avec un rôle très différent, a enregistré, au niveau du groupe, deux résultats négatifs, en 2008 et 2012.

Cette situation, sans être alarmante car due à des dépréciations conjoncturelles, suppose néanmoins une vigilance particulière de la part de la Cour dont la compétence, en matière de regard sur la gestion est, cette fois, comparable à celle qui s'exerce sur toutes les entreprises publiques. Les rapports particuliers, arrêtés au terme d'une procédure contradictoire, sont signés du Premier président de la Cour, adressés au directeur général de la Caisse et au président de sa commission

de surveillance ainsi qu'aux ministères concernés. Ils sont communiqués aux commissions des finances du Parlement et seront désormais, comme la majorité des interventions de la Cour, rendus publics dans le respect des secrets protégés par la loi. C'est la Première chambre de la Cour qui détient une sorte de « compétence générale » sur la Caisse, ce qui n'empêche pas d'autres chambres d'intervenir sur des sujets particuliers, notamment la sixième chambre pour le rôle de « banquier de la Sécurité sociale » (la Caisse assure des prestations bancaires, notamment en couvrant ses besoins de trésorerie, pour l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale).

Même si la Caisse n'a pas le statut de « conglomérat » avec les obligations prudentielles renforcées qui en découlent, elle est assurément un univers multiforme et composite qui, outre les activités purement financières, touche à l'immobilier,

1. Les participations non contrôlées sont valorisées au coût d'entrée dans le bilan ; les « entités ad hoc contrôlées » le sont pour la quote-part des fonds propres de l'exercice détenue par l'État (100 % dans le cas du Fonds d'épargne). L'écart annuel entre les deux valorisations est de l'ordre de quelques centaines de millions d'euros.

au tourisme, à l'environnement, aux transports, au financement des entreprises et des collectivités locales... Les objectifs et les modalités de contrôle de la Cour ne peuvent être tout à fait les mêmes à la direction des services bancaires, marquée par une forte culture juridique et en relation étroite avec les administrations publiques, et une filiale cotée dont les performances attendues sont essentiellement financières. La section des Fonds d'épargne est également un objet de contrôle tout à fait spécifique.

Certains traits communs se retrouvent néanmoins dans l'ensemble des enquêtes, au-delà du caractère composite de « l'empire » de la CDC :

- Une priorité donnée à l'identification et à la portée des risques

Même si l'appréciation des risques encourus par les établissements contrôlés a toujours été une composante majeure des enquêtes de la Cour, la double crise de 2007 et de 2011 a encore renforcé cette orientation. Les risques financiers affrontés par la section générale et les grandes filiales constituent un point essentiel des contrôles.

On peut citer, sans prétendre à l'exhaustivité, plusieurs exemples. C'est ainsi que la Cour regarde avec attention les placements de l'actif de la section générale qui, à ce stade, n'ont pas fait l'objet de critiques particulières. Elle a examiné la manière dont CNP, principale contributrice au bénéfice consolidé du groupe, a géré son engagement et son désengagement en dettes souveraines risquées. Elle a invité l'État à la prudence dans l'utilisation du Fonds d'épargne sur de « nouveaux emplois » (1/3 des prêts accordés en 2011 l'ont été en dehors du secteur du logement), le Fonds d'épargne n'ayant pas vocation à financer l'ensemble des politiques publiques². À travers le contrôle de Dexia³, elle a pu établir le préjudice financier pour la Caisse à la suite de ses deux interventions pour tenter de sauver l'établissement (3 Md€ auxquels s'ajoute 1 Md€ pour les Fonds d'épargne). Le contrôle actuellement en cours de Transdev, filiale dans le secteur du transport, a notamment son origine dans la dépréciation de 265 M€ de la valeur de la société dans les comptes consolidés de la Caisse.

La Cour s'efforce également d'analyser, dans chacune de ses enquêtes, les opérations à risques des entités contrôlées, singulièrement les entrées en bourse (Icade en 2006 par exemple), les fusions (Véolia-Transdev) ou les acquisitions. Pour le FSI et CDC Entreprises, désormais intégrés à la BPI et chargés de prendre des participations dans divers secteurs de l'économie, elle a enquêté sur les modalités de prise de décision et sur la rentabilité

des investissements tout en prenant en compte le fait que cette dernière est nécessairement faible dès lors que ces instruments interviennent dans les « failles » du marché.

Dans ce contexte, la Cour est très attentive aux modalités retenues par la Caisse pour organiser le contrôle interne des risques (y compris les risques opérationnels), l'audit interne et les suites données aux observations de l'Autorité de contrôle prudentiel. Elle a produit un rapport particulier en 2013 sur « La maîtrise des risques à la CDC » et conduit actuellement une enquête sur les modalités de pilotage des risques dans les filiales par la Caisse maison mère. S'agissant du contenu du nouveau modèle prudentiel de la Caisse, défini en 2011, en matière de liquidité et de solvabilité, la Cour a parlé « d'importants progrès » dans le rapport public thématique sur l'État et le financement de l'économie.

- Un souci de cohérence avec les missions confiées par le législateur

La Cour avait beaucoup critiqué, dans les années 1990, l'absence de frontières entre les missions d'intérêt général confiées à la Caisse et ses activités concurrentielles. La filialisation de ces dernières, recommandée par la juridiction, a, pour l'essentiel, réglé la question.

En revanche, la traduction dans l'activité des filiales de la définition de la Caisse comme « *groupe public au service de l'intérêt général et du développement économique du pays* » (article L. 518-2 du code monétaire et financier) est plus complexe à apprécier. La Cour analyse toujours, dans ses contrôles, les stratégies de développement mises en oeuvre par la CDC et ses filiales. Elle tente également de vérifier que la CDC ne s'éloigne pas exagérément de ce qui fonde sa spécificité dans la sphère financière. À cet égard, si elle estime normal que la Caisse détienne des participations purement financières pour lesquelles elle réclame d'ailleurs une politique de gestion plus active⁴, la Cour est attentive à ce que les filiales dites stratégiques ne restent pas totalement étrangères à des objectifs d'intérêt général. Elle a critiqué le rôle joué par la Société Nationale Immobilière (SNI)⁵ dans la vente des logements d'une autre filiale stratégique (Icade) en raison de modalités discutables du processus de vente. Elle examine notamment, à l'occasion du contrôle sur Icade, si l'achat par les communes de ces logements, antérieurement classés comme logements sociaux et reclassés comme tels, a pu entraîner un effet d'éviction au détriment de la construction.

2. Rapport public thématique : L'État et le financement de l'économie, Juillet 2012.

3. Rapport public thématique : Dexia, un sinistre coûteux, des risques persistants, Juillet 2013.

4. Recommandation du rapport public thématique : L'État et le financement de l'économie, Juillet 2012.

5. Rapport particulier sur la SNI, 2013.

Enfin, la Cour a pu estimer qu'il convenait d'étendre le mandat de la Caisse pour renforcer la sécurité juridique des personnes et des biens. C'est ainsi que ses recommandations, issues d'un rapport rendu à l'été 2013 au Parlement (article 58-2 du code des juridictions financières) sur « les avoirs bancaires et contrats d'assurance-vie en déshérence », ont été traduites dans une proposition de loi, définitivement adoptée en juin 2014. Ce texte prévoit le transfert à la Caisse, dans des délais relativement rapides, de montants non réclamés, antérieurement conservés par les établissements financiers qui continuaient à prélever des frais de gestion ; ces fonds seront toujours à la disposition des ayants droit éventuels mais gérés gratuitement par la CDC.

- Une attention portée à la gouvernance et à l'efficacité de la Caisse

Le groupe Caisse des dépôts est dirigé par un directeur général nommé pour cinq ans par le président de la République et quasi-inamovible durant cette période. Son action est encadrée par une commission de surveillance présidée par un parlementaire, composée d'autres membres du Parlement et de personnalités qualifiées dont deux membres de la Cour des comptes, élus par leurs pairs. La commission de surveillance se réunit très fréquemment (21 fois en 2012), ce qui en fait un organe très différent d'un conseil d'administration « classique ». La Cour s'est régulièrement félicitée du renforcement des compétences de la commission de surveillance, facteur d'indépendance pour l'institution, notamment en matière de fixation de règles prudentielles. Dans son rapport public thématique de 2012 sur « l'État et le financement de l'économie », elle a même recommandé une modification législative pour donner à la commission de surveillance la possibilité d'exprimer un avis avant les décisions du ministre en charge de l'Économie sur les emplois du Fonds d'épargne.

Les modes de gouvernance de l'organisme sont examinés ainsi que l'efficacité dans la réalisation des missions et l'efficacité de la gestion interne

(dépenses de fonctionnement notamment politique et gestion des ressources humaines, rémunérations des dirigeants, politique immobilière...) à l'occasion de chaque contrôle. S'agissant de la mesure de l'efficacité, la Cour a notamment produit un rapport en 2013 sur la manière dont la Caisse s'acquittait d'un mandat de gestion sur le « programme d'investissement d'avenir », ce qui lui a d'ailleurs permis d'adresser un référé au Premier ministre sur les enjeux financiers résultant des projets de généralisation du « haut débit » à l'ensemble du territoire national. Un rapport, actuellement au stade des observations provisoires, fait le point sur les modalités de mise en œuvre par la Caisse de son mandat historique relatif aux consignations et au dépôt des fonds de tiers confiés aux auxiliaires de justice, au premier chef les notaires.

La préoccupation relative à l'efficacité est évidemment plus développée pour des entités dotées d'effectifs nombreux comme par exemple CNP et, dans une moindre mesure, la SNI que pour des structures à faible coût de fonctionnement. La Cour a mis à son programme de l'année 2014 une vaste enquête sur la gestion interne de la maison mère qu'elle n'avait pas examinée depuis plusieurs années.

* * *

Plusieurs éléments nouveaux vont conduire la Cour à conduire, dans les mois qui viennent, des contrôles à fort enjeu. Le Fonds d'épargne, doté désormais d'une liquidité très abondante à la suite du relèvement des plafonds, pourrait présenter les risques inhérents au succès : la Cour doit s'assurer que le niveau de prudence nécessaire est bien préservé dans le choix des emplois. La création de la BPI, filiale de l'État et de la Caisse, donnera l'occasion d'examiner, désormais que le dispositif est stabilisé, de nombreux sujets parmi lesquels les modalités et l'efficacité d'une nouvelle gouvernance, la réalité de la séparation entre les fonctions d'investisseur et de prêteur, l'efficacité des choix opérés dans le soutien aux entreprises. ■



Michel PRADA

Président du Conseil de normalisation des comptes publics

La certification des comptes des entités publiques : accélérateur de performance ?

Discours liminaire prononcé lors de la conférence organisée par la DFCG (Association nationale des Directeurs financiers et de contrôle de gestion) 31 janvier 2014

Le développement d'un processus ordonné de certification des comptes des organismes publics, consécutif aux grandes lois de réforme de la gestion publique du début de ce siècle, s'inscrit dans une logique dont il convient de rappeler les principes et la cohérence.

La notion de contrôle des finances publiques n'est pas nouvelle. Elle est ancrée dans les principes fondamentaux du droit des finances publiques qui s'est construit depuis la Révolution.

Mais ce concept a vite été centré sur une approche fondée sur le respect de la règle et sur la matérialisation de la preuve des opérations, destinés à attester de la probité dans la tenue des comptes plus qu'à contribuer à l'amélioration de la gestion.

Les administrations publiques ont ainsi multiplié les systèmes comptables, souvent sophistiqués, mais insuffisamment articulés, notamment à raison d'une interprétation discutable des conséquences du principe sécuritaire de séparation de l'ordonnateur et du comptable.

Les logiques de pouvoir d'une Nation à la fois jacobine et décentralisée, centralisée et déconcentrée,

au point qu'on parlait, dans les années 80, de « déconcentration », ont favorisé cette évolution.

Pourtant, dès les années 60, les experts en comptabilité publique avaient tenté de concevoir une organisation à la fois synthétique et multidisciplinaire dont la première manifestation se trouvait dans les instructions applicables aux collectivités locales, et dont l'épanouissement devait accompagner la RCB, expérience technocratique et prométhéenne interrompue au milieu des années 80.

C'est vers le milieu des années 90 que redémarre une démarche ordonnée de modernisation des comptes publics qui commence par ceux de l'État, et qui fait suite aux travaux du Comité de Prospective créé par Pierre Bérégovoy puis aux impulsions données par Jean Arthuis, Expert Comptable de formation.

C'est à cette époque que la comptabilité générale en droits constatés regagne ses lettres de noblesse et que l'approche patrimoniale reprend le pas sur la seule gestion de trésorerie. À cette époque, la montée de la dette publique commence à inquiéter et la difficulté d'infléchir les tendances budgétaires conduit quelques experts, anciens du

Budget et politiques intéressés à la cause, à jeter les bases de ce qui allait devenir la LOLF.

Sans revenir sur les détails de cette histoire, il faut l'avoir à l'esprit pour comprendre ce qui est attendu aujourd'hui de la généralisation de la certification des comptes.

Il y a en effet belle lurette que les comptes publics sont contrôlés, pointés, vérifiés, mis en état d'examen et jugés, par les vérificateurs du Trésor Public, par l'Inspection des finances, par la Cour et les Chambres régionales des comptes, et je ne pense pas que la certification ajoute beaucoup à la validation formelle des écritures et à la vérification arithmétique des soldes.

Il y a d'ailleurs, dans les administrations publiques, relativement peu d'irrégularités formelles ou de détournements en proportion de la masse énorme des opérations financières de recettes et de dépenses.

Mais il y a, en revanche, de grands progrès à faire pour enrichir les données comptables, en garantir la pertinence et la cohérence et leur conférer une signification utile à la conduite des politiques financières. C'est le but stratégique de la LOLF et des Lois qui en ont étendu la philosophie à l'ensemble des administrations publiques.

“ La tenue des comptes, pas plus que leur certification, ne peuvent s'opérer dans l'abstrait ”

Identifier, classer, valoriser les opérations des entités publiques, analyser et mesurer les risques, décrire le processus de construction des résultats périodiques, représenter correctement les avoirs et les engagements, tels sont les objectifs d'une comptabilité générale en droits constatés qui constitue l'indispensable pilier d'un système de gestion robuste et fiable. C'est sur cette base que, par delà la vérification de conformité, peut se construire un système de gestion capable d'expertiser la soutenabilité des politiques publiques, en associant les données de comptabilité générale avec les données macro et micro économiques et prudentielles. Et c'est à la qualité de cette comptabilité générale que contribue la certification, par la continuité et la rigueur de sa démarche, par sa conception à la fois analytique et synthétique, et par l'indispensable indépendance de ses auteurs.

Mais la tenue des comptes, pas plus que leur certification, ne peuvent s'opérer dans l'abstrait.

Il faut à l'une et à l'autre une référence normative, un corpus méthodologique permettant de concevoir les modes opératoires et d'en contrôler la mise en œuvre.

L'idée n'est pas nouvelle, comme en témoigne la création du Conseil National de la Comptabilité en 1947. Mais plus nouvelle est l'idée d'aborder frontalement la question de la spécificité du secteur public non marchand, qui a conduit la France à se doter d'un normalisateur ad hoc, et qui fait désormais son chemin au plan international, avec le symposium annuel de l'OCDE sur la comptabilité publique en droits constatés, les réflexions sur la normalisation comptable internationale pour le secteur public ou le projet de l'Union européenne de bâtir un standard comptable européen, les EPSAS.

Je ne développerai pas ce point, sinon pour relever que la France est, en la matière, indiscutablement dans le peloton de tête des Nations, et peut-être même aujourd'hui maillot jaune.

Elle l'est aussi en matière de certification des comptes, qu'il s'agisse des travaux de la Cour ou de l'intervention des commissaires aux comptes dans un nombre croissant d'opérateurs publics.

Ce mouvement est bienvenu. Ses mérites seront plus en détail analysés par les panels. Je me bornerai, dans ce propos introductif, à faire trois observations.

La certification des comptes est une composante indispensable de la réforme de la gestion financière des entités publiques non marchandes. Elle soutient le rythme de la réforme par l'attention constante que le certificateur apporte à sa mise en œuvre effective, par son interaction permanente, au plus haut niveau, avec les acteurs du système de gestion financière et comptable, par sa contribution aux réflexions normatives, fondée sur la confrontation que le certificateur opère entre les principes et leur application sur le terrain, par la publicité qui s'attache à ses conclusions dont la crédibilité est renforcée par sa compétence et son indépendance. La certification est un dynamiseur de réforme. Le refus de certifier est une arme de dissuasion qui mobilise l'énergie de ceux qui s'y exposent et qui veulent mieux faire ou au moins échapper à la censure du peuple souverain.

Deuxième remarque, en forme cette fois de « caveat », je pense que si la certification des comptes publics doit utilement s'inspirer des principes généraux qui s'appliquent dans le secteur marchand, qu'il s'agisse des méthodes ou de la déontologie, telles que traitées par les standards internationaux, les certificateurs issus du secteur privé doivent être attentifs à certains risques de dérive processuelle. On a observé, en effet, au cours des dernières années, dans le monde de la certification des comptes des entre-

prises et particulièrement avant la crise financière, une focalisation sur les processus et une hypertrophie méthodologique qui ont parfois fait perdre de vue le fond des choses. Il ne faut pas que la validation des process fasse perdre de vue le réel, devienne autojustificative et déresponsabilisante, au sens où elle aurait pour finalité première de couvrir une responsabilité. Le certificateur ne devrait jamais sacrifier le fond à la forme, particulièrement dans le secteur public, puisqu'il est précisément là pour corriger une tendance naturelle que ne compense pas la sanction du marché. Donnant ainsi l'exemple, le certificateur public nous a de longue date accoutumé à l'indépendance de sa plume et à la vigueur de son propos. Il est vrai aussi que sa mission va au-delà de la seule certification.

Enfin, troisième remarque, la certification des comptes publics doit aussi tenir compte de leur spécificité. Les entités publiques mettent en œuvre, directement ou indirectement, la souveraineté plus souvent que le contrat. Leurs ressources, prélèvements obligatoires ou transferts pour l'essentiel, ne sont pas affectés et elles ne visent pas le profit et la rémunération d'un capital au demeurant souvent non identifié. La continuité de leur exploitation ne se pose pas dans les termes applicables aux entreprises.

Bien des raisons justifient l'intervention de certificateurs commissaires aux comptes dans certaines entités publiques. Mais alors que les spécificités de ces entités sont familières au certificateur public, il importe que les commissaires aux comptes les intègrent dans leur démarche sans

pour autant altérer l'indépendance et la rigueur de leur jugement.

Le dispositif de normalisation français a précisément pour effet de faciliter la prise en compte de ces spécificités, bien qu'il s'attache à observer, par principe et chaque fois que possible la conformité aux normes de droit commun telles qu'appliquées dans les entreprises. Il le fait d'ailleurs avec le concours très apprécié de professionnels issus du secteur privé qui contribuent à l'élaboration de standards fondés sur la mixité, un concept à la mode, particulièrement en comptabilité.

C'est d'ailleurs dans cet esprit que le CNOCP s'est donné pour priorité de finaliser en 2014 le recueil des normes applicables aux établissements publics et plus généralement aux opérateurs de l'État. Nous espérons que ce recueil, dont la préparation a mobilisé, au côté des experts du secteur public, nombre de professionnels du privé, facilitera la tâche des préparateurs comme celle des certificateurs et nous serons attentifs aux observations que sa mise en œuvre ne manquera pas de soulever.

Plus fondamentalement, sera mis en consultation publique, je l'espère en 2014, le cadre conceptuel des normes applicables aux entités du secteur public auquel nous travaillons depuis plusieurs mois et pour l'examen duquel sera précieuse la contribution des commissaires aux comptes et particulièrement de ceux qui auront exercé dans les établissements que le Législateur a confié à leur sagacité. ■



René BARBERYE

Ancien directeur de la Comptabilité publique

Vice-président du Conseil de surveillance du centre hospitalier de Rambouillet

L'assurance maladie est-elle encore utile ?

Le Cercle Santé Innovation que préside Gérard Larcher, ancien Président du Sénat, a rendu un rapport intitulé « L'assurance-maladie est-elle encore utile ? ». Ce rapport propose de réformer en profondeur le financement des dépenses de santé et les mécanismes de remboursement, de refonder le pilotage et de créer les conditions d'une nouvelle régulation des dépenses de santé.

C'est sous ce titre provocateur que le Cercle Santé Innovation que préside Gérard Larcher, ancien président du Sénat, a rendu public un rapport daté de décembre 2013. Ces travaux ont été réalisés sous la direction scientifique de Jean de Kervasdoué, professeur au Conservatoire national des arts et métiers et spécialiste des questions de santé.

Le rapport rappelle tout d'abord que le préambule de la Constitution de 1946 prévoyait que « la Nation garantit à tous et notamment à l'enfant, à la mère et aux vieux travailleurs, la protection de la santé ». Il établit le constat que si le système français est généreux, il est aussi criblé de dettes et semble à bout de souffle. D'où l'idée, sans remettre en cause l'objectif, de s'interroger sur l'utilité de l'appareil politico-administratif de l'assurance maladie.

Réformer en profondeur le financement des dépenses de santé et les mécanismes de remboursement

Les dépenses de santé qui représentaient 4,6 % du PIB en 1960, en représentent aujourd'hui 11,8 % (soit le troisième rang mondial). Elles progressent en moyenne de 2 % par an, ce qui est supérieur à l'augmentation du PIB ainsi qu'à l'évolution de leurs sources de financement.

De ce fait, les déficits aggravés par la crise sont passés de 4,4 MM en 2008 à 10,6 MM en 2011 et 7 MM en 2013. Les déficits cumulés ont été multipliés par 5 en 15 ans pour atteindre 140 MM en 2011, dette sociale gérée par la CADES (Caisse d'Amortissement de la Dette Sociale) créée en 1996.

La situation n'est donc plus tenable d'autant qu'entre 2005 et 2050 la population des plus de 60 ans augmentera de près de 80 %. Au surplus, le progrès technique accroît très fortement le dy-

namisme de la dépense médicale. À titre d'exemple, le traitement du cancer commence à faire appel à des thérapies ciblées dont le coût est extrêmement élevé.

D'autre part, les dépenses de santé sont aujourd'hui majoritairement financées par des ressources liées au travail, ce qui, dans un contexte de compétition internationale exacerbée, n'est plus supportable.

Il apparaît par ailleurs que les dépenses de santé doivent faire l'objet d'une maîtrise qui porte sur la nature des soins et pas seulement sur leur tarif ou leur taux de remboursement. Le système est l'un des plus onéreux au monde : 3 000 euros par habitant soit 20 % de plus que la moyenne des pays de l'OCDE.

Le rapport rejette le principe d'une accélération des remboursements pour faire face à la croissance des dépenses de santé, car ce serait contraire aux principes fondateurs de notre système.

Il estime que seule une maîtrise des dépenses de santé constitue une solution d'avenir et que des marges d'économies existent :

- notre consommation de médicaments est 40 % plus élevée que la moyenne des pays européens et nous consommons plus de médicaments récents (parfois sans intérêt nouveau) et moins de génériques ;
- nous avons beaucoup d'établissements de santé : 2 700 contre 2 000 en Allemagne et 650 en Angleterre ;
- notre ratio de personnel infirmier par rapport au nombre de médecins est de 2,5 contre 4,4 au Canada et 4,3 au Danemark et aux États-Unis, ce qui devrait conduire à une réflexion sur la limitation actuelle des compétences du personnel infirmier surtout compte tenu des nouvelles modalités de sa formation.

■ Refonder le pilotage

Le rapport constate que le pilotage de notre système d'assurance maladie est réparti entre deux acteurs :

- l'État qui a la responsabilité de l'hôpital ;
- l'institution Assurance Maladie qui a celle de la médecine libérale.

Cela crée des tensions y compris au sein des Agences Régionales de Santé (ARS).

Une question est posée : l'institution Assurance Maladie est-elle réellement légitime pour réguler les dépenses de santé, gérer les risques et piloter le système ? En toute hypothèse, on peut se demander si elle a une légitimité démocratique à le faire puisqu'aucune élection des représentants à l'Assurance Maladie n'a été organisée depuis 1983.

Par ailleurs, l'articulation entre l'assurance maladie obligatoire et les assurances complémentaires est aujourd'hui source de difficulté et de confusion. Ces dernières couvrent 13,6 % de la totalité des dépenses de santé et 20,5 % de l'ambulatoire. Mais 92 % seulement des Français disposent d'une protection complémentaire malgré la CMU-C. En même temps, c'est en France après les Pays-Bas que les ménages dépensent le moins pour leurs dépenses de santé. L'accord national interprofessionnel de janvier 2013 dont le coût additionnel est de 2 MM, devrait améliorer encore la couverture complémentaire.

Il faut noter que d'autres sources d'économies auraient pu être évoquées par le rapport : transfert de l'hospitalisation complète vers l'ambulatoire, réflexion sur la consommation régulière de psychotropes (8,5 M d'euros), régulation des transports médicaux, juste prescription des médicaments...

Sur la base de ces constats, le Cercle estime que le mode de financement devrait reposer sur un élargissement des recettes de façon à mettre à contribution l'ensemble des revenus, car notre système de protection sociale repose à près de 70 % sur les revenus du travail. En 2007, le coût du travail en France était de 21 % plus élevé que celui de l'Allemagne.

Le rapport propose donc :

- de transférer les cotisations patronales vers la CSG ;
- d'augmenter légèrement la TVA ;
- d'aligner les différents taux de CSG entre actifs et retraités ainsi qu'entre revenus du capital et revenus du travail.

Toutefois, dans un paysage où les complémentaires vont se généraliser, une clarification du rôle des protections complémentaires et de leur articulation avec le système d'assurance maladie obligatoire devient inévitable.

Le rapport établit le constat suivant assez décapant : « *Aujourd'hui, les caisses d'assurance maladie vérifient des droits que tout le monde a, maintiennent la fiction d'une inexistante démocratie sociale et imposent des mécanismes de vérification des droits et des remboursements de feuille maladie auxquels nous nous sommes habitués, mais qui n'en sont pas moins d'onéreuses et inutiles usines à gaz, sans vouloir ici insulter les raffineurs de ce précieux combustible* ».

Le Cercle propose de remplacer l'institution Assurance Maladie par une agence sous contrôle de l'État, dont le rôle serait de piloter le système, de répartir les fonds, de gérer concrètement le risque, de soutenir des programmes de santé publique, d'animer la politique de prévention.

Le directeur serait nommé en Conseil des Ministres et serait dirigé par un conseil de surveillance, avec des représentants des salariés, des financeurs, des patients et des organismes complémentaires. L'État serait représenté par un commissaire du gouvernement dont la voix serait prépondérante.

On ne peut qu'être surpris par certaines formulations : un conseil de surveillance comme son nom

l'indique ne dirige pas, mais surveille. Si on veut que le conseil dirige, il faut que ce soit un conseil d'administration. De même, un commissaire du gouvernement ne vote pas, par contre il peut s'opposer à certaines délibérations.

Cette organisation pose le problème de l'avenir de l'ACOSS (Agence Centrale des Organismes de Sécurité Sociale) : faut-il à côté de l'agence « politique » de pilotage du système, une agence technique exclusivement dédiée au financement du système ? Le rapport ne conclut pas sur ce point.

Le Cercle considère également qu'il faut renforcer l'échelon régional et l'autonomie des acteurs. Selon lui, il faut faire des ARS les pilotes régionaux du système. Le rapport n'évoque pas ce point, mais à mon sens dans une telle hypothèse, il faudrait regrouper certaines ARS qui n'ont déjà pas la taille critique pour exercer leurs fonctions actuelles.

Le rapport propose de renforcer l'autonomie des acteurs, mais on est un peu déçu de la formulation des propositions qui suivent : « *les acteurs du système de santé doivent, pour leur part, avoir la responsabilité de faire vivre les principes et les règles définies par les pilotes* ». Certes, mais encore... Ceci est un peu plus précis dans la troisième partie.

Il propose par contre, à juste titre, de mettre fin à la séparation entre la médecine de ville et l'hôpital. Il rappelle que des travaux ont envisagé la mise en place d'objectifs régionaux des dépenses d'assurance maladie (ORDAM), notamment le rapport Fourcade relatif à l'application de la loi HPST. Mais le Cercle note que, si ceci avait un certain nombre d'avantages, cela n'irait pas sans difficultés opérationnelles qu'il importe de traiter : critères de fixation des objectifs et des enveloppes par exemple.

■ Créer les conditions d'une nouvelle régulation des systèmes de santé

Le rapport propose de faire de l'évaluation un principe cardinal à trois niveaux :

- dans le pilotage du système tout d'abord, en mobilisant davantage les outils statistiques qui existent ;
- dans l'évaluation de l'action publique, les réformes se succèdent trop souvent et les décisions s'enchaînent sans que les résultats soient évalués ;
- dans l'évaluation des innovations.

Il suggère également de créer une nouvelle autorité de santé pleinement indépendante pour éclairer la définition du panier de soins. Elle devrait notamment lutter contre les actes et prescriptions inutiles. Elle devrait également veiller à l'évolution des pratiques en fonction des nouvelles technologies et évaluer la performance des établissements de santé et des professionnels de santé. Tout ceci devrait conduire à un regroupement de certaines agences (Haute Autorité de Santé, Agence nationale d'appui à la performance, Agences des systèmes d'informations partagées en santé) dont la dispersion est source de confusion et d'inefficacité.

Le Cercle propose de donner une plus grande autonomie à l'hôpital dans ses différents statuts (hôpitaux publics, cliniques privées, établissements de santé à but non lucratif). Il estime que les ARS sont devenues des organes de tutelles administratives lourdes, éloignées de la stratégie et cristallisant le mécontentement des acteurs. Selon lui, il faut faire des hôpitaux des organisations véritablement indépendantes dans leur gouvernement,

leur direction et le choix de leurs équipes soignantes. Les péripéties de la fermeture des urgences de l'Hôtel-Dieu illustrent le fait que le niveau politique malgré les décisions des instances locales, ne renonce toujours pas à les remettre en cause pour de mauvaises raisons, ce qui est un mauvais signal. Le rapport aurait pu ajouter que l'indépendance dans la gestion implique la responsabilité dans les résultats. C'est la performance qui doit être récompensée et non l'inverse comme on le constate parfois.

Le Cercle propose de garantir un accès généralisé aux données de santé. C'est cette connaissance qui permettra d'identifier les dysfonctionnements et les mauvaises pratiques. Il suggère de construire un système de pilotage dans une logique de parcours de santé qui implique une coopération entre tous les professionnels de santé, de l'hôpital à la médecine de ville, du public au privé. Ceci suppose que les réseaux qui existent reçoivent des financements pérennes, ce qui n'est pas le cas aujourd'hui. Enfin, il propose de renforcer le rôle des représentants des patients dans le pilotage du système de santé.

Ce rapport présente l'intérêt de lever certains tabous : le rôle respectif de l'assurance maladie et des mutuelles par exemple et de lancer des idées nouvelles très réformistes. Compte tenu de sa composition, il évite néanmoins d'aborder certains sujets qui fâchent, ou il le fait en termes suffisamment vagues pour maintenir un consensus. Certaines propositions mériteraient d'être précisées quitte à faire apparaître des désaccords assumés. ■

S'informer, décrypter et appliquer les réformes

REVUE LAMY DES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES

Chaque mois,
toute l'actualité juridique
des Collectivités Territoriales !

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

- Édito
- Actualités
- Repères
- Perspectives
- Veille
- Chroniques
- Opinions
- Agenda
- Dossiers
- Échos
- Interviews



Compris dans votre abonnement annuel :
11 numéros de la Revue Lamy des Collectivités territoriales dont
des dossiers thématiques + la version électronique en téléchargement

Bulletin D'ABONNEMENT Revue Lamy des Collectivités Territoriales

À retourner à l'adresse suivante :

Wolters Kluwer France - Service Clients - Case Postale 402
1, rue Eugène et Armand Peugeot - 92856 Rueil-Malmaison cedex
Fax : 01 76 73 48 09 - N° Indigo 0 825 08 08 00 - www.wkf.fr

002641 047

Oui, je m'abonne à la *Revue Lamy des Collectivités Territoriales*
(réf. 00251) au tarif exceptionnel de 305.15 € HT (soit 311.55 € TTC
au lieu de 366.53 € TTC), soit 15 % de remise.*

Je coche les deux cases suivantes :

J'ai bien noté que mon abonnement sera reconduit automatiquement
d'une année sur l'autre, sauf avis contraire de ma part signifié deux mois
avant l'expiration de la période contractuelle en cours.

Je reconnais avoir pris connaissance des Conditions Générales de Vente
disponibles en ligne sur le site internet www.wkf.fr et les accepter.

Je choisis mon mode de paiement :

Je joins mon règlement de € par chèque
à l'ordre de Wolters Kluwer France SAS ; je recevrai une facture acquittée.

Je réglerai à réception de facture.

Mme Mlle M.

Nom : _____

Prénom : _____

Fonction : _____

Établissement : _____

Adresse : _____

Code postal : _____

Ville : _____

Téléphone : _____

Télécopie : _____

E-mail : _____

N° Siret : _____

Code NAF : _____ Siège Établissement

Nombre de salariés à mon adresse : _____

TVA 2,10 %. Les tarifs indiqués sont valables au 01/01/13 franco de port et
d'emballage sous réserve d'une modification du taux de TVA applicable au
moment de la commande. Pour tout envoi hors de France métropolitaine, une
majoration est prévue sur le prix HT de 10 % pour l'Europe et les DOM-TOM, et
de 20 % pour les autres pays. L'abonnement est automatiquement renouvelé
d'une année sur l'autre sauf avis contraire de votre part signifié un mois avant
la date d'échéance. * Offre valable jusqu'au 31/12/2013.

Conformément à la loi du 6 janvier 1978, ces informations peuvent donner lieu à l'exercice d'un
droit d'accès et de rectification auprès de Wolters Kluwer France SAS (cf. adresse ci-dessus).

Date et Signature : _____

La signature de ce bon de commande emporte adhésion des conditions générales
de vente consultables sur le site www.wkf.fr



Luc SAÏDJ
Professeur d'université honoraire

Particularités de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables des collectivités locales

La responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics locaux présente plusieurs différences avec celle des comptables de l'État et des établissements publics nationaux, qu'il s'agisse de l'étendue, en dépense comme en recette, ou de la mise en jeu, par l'autorité administrative ou le juge, de cette responsabilité.

La responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables des collectivités locales est souvent présentée comme une simple transposition aux collectivités territoriales et à leurs établissements publics d'un régime général, fixé par l'article 60 de la loi 63-156 du 23 février 1963 modifiée et ses décrets de mise en œuvre¹, appliqué à des comptables qui sont des comptables de l'État (même s'il ne s'agit pas toujours de comptables de la DGFIP, cf. encadré page suivante) et dont les obligations sont fixées par un règlement général, actuellement le décret 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (RGCPC), en ses articles 17 à 20.

1. En particulier le décret 2008-228 du 5 mars 2008 relatif à la constatation et l'apurement des débits des comptables publics et assimilés.

2. Ou des autres codes mentionnés en encadré.

La vision est évidemment incomplète, car existent des dispositions spécifiques aux collectivités locales, fixées notamment par les parties législative et réglementaire du Code général des collectivités territoriales (CGCT) et du Code des juridictions financières (CJF)².

Si ces textes n'opéraient qu'une simple transposition du régime général, on ne pourrait évidemment faire état de véritables particularités du régime applicable aux comptables locaux, les différences avec le régime applicable aux autres comptables étant purement formelles.

Mais tel n'est pas toujours le cas, car les textes spécifiques aux collectivités locales emportent parfois des différences de fond (donc « substantielles ») par rapport au régime appliqué aux comptables de l'État ou (à un degré moindre) des établissements publics nationaux, qu'il s'agisse de l'étendue (1) ou de la mise en jeu (2) de la responsabilité.

1 L'étendue de la responsabilité

Pour s'en tenir à un exposé simplifié, les différences concernent aussi bien le paiement des dépenses (A) que la perception des recettes (B).

A. Le paiement des dépenses

S'agissant du paiement des dépenses, le comptable local doit, comme tout autre comptable public, éviter à la fois une insuffisance des contrôles, qui engagerait sa responsabilité, et un excès de contrôle, qui rendrait illégal un refus de paiement.

1. L'insuffisance des contrôles

Mais les contrôles que doit effectuer le comptable local sont plus nombreux que ceux prévus par le régime général, ce qui accroît d'autant l'étendue de la responsabilité encourue. Aux contrôles imposés à tous les comptables publics par les articles 19,2° et 20 du RGBCP 2012, l'article L.1617-3, al. 1^{er}, du CGCT³ (article qui a, lui, valeur législative) ajoute, en effet, des contrôles à opérer par le comptable local puisque celui-ci doit refuser de déférer à un ordre de réquisition dans trois cas spécifiques :

l'insuffisance de fonds disponibles, ce qui est au demeurant fort logique puisque, à la différence de la trésorerie de l'État, la trésorerie locale n'est pas illimitée (l'art. 195,5° du RGBCP 2012 prévoit d'ailleurs un contrôle de ce type pour les opérateurs publics de l'État – régis par le titre III du RGBCP – dont la trésorerie est encore parfois plus limitée...);

l'imputation de la dépense sur des crédits irrégulièrement ouverts, ce qui oblige donc le comptable à vérifier la procédure d'ouverture, de virement ou de report de crédits de façon à s'assurer, conformément aux termes des instructions administratives, que les crédits ont été « préalablement prévus par un acte budgétaire pris par l'autorité compétente » ; l'exercice n'est en général pas très difficile (par exemple, l'exécutif ne peut ouvrir des crédits à la place du conseil), mais dans certains cas, il pourrait se situer aux confins du contrôle de la légalité ordinaire... ;

le caractère exécutoire des actes qui fondent la dépense (actes non soumis, alors qu'ils devaient l'être, au contrôle de légalité, actes ayant fait l'objet d'un sursis à exécution, d'un retrait, d'une abrogation...), ce qui peut alors entraîner des situations juridiques plus complexes (s'agissant par exemple du caractère exécutoire de certains contrats) et provoquer une jurisprudence relativement fournie (du juge des comptes).

On rappellera qu'aux termes (modifiés par l'ordonnance 2010-420 du 27 avril 2010) de l'art. L.1617-1, al. 1^{er} du CGCT, « le comptable de la commune, du département ou de la région est un comptable public de l'État ayant la qualité de comptable principal » ; l'art. L.1617-4 du CGCT rend applicable cette disposition « aux établissements publics des collectivités territoriales » et, s'agissant d'établissements publics particuliers ou partiellement locaux, la formule de l'art. L.1617-1, al. 1^{er}, du CGCT est purement et simplement reprise à l'intention des établissements publics de santé par l'art. L.6145-8 du Code de la santé publique et à l'intention des établissements publics sociaux et médico-sociaux par l'art. L.315-6 du Code de l'action sociale et des familles, tandis que l'art. L.421-15 du Code de l'Éducation, relatif aux établissements publics locaux d'enseignement, tout en excluant l'application de l'art. L.1617-1 du CGCT, dispose notamment que le comptable de l'établissement « est un agent de l'État » ; s'agissant des services et/ou établissements publics locaux à caractère industriel et commercial (soumis à la comptabilité publique), les textes font, selon les cas, état d'un comptable direct du Trésor ou d'un agent comptable nommé par le préfet (CGCT, art. R.221-76, relatif aux régies personnalisées), ou d'une possibilité d'agent comptable nommé par le préfet (CGCT, art. R.221-30 relatif aux régies non personnalisées), ou d'un comptable public de l'État nommé par le préfet sur avis conforme du Directeur départemental des finances publiques (Code de l'urbanisme, art. L.324-9 et L.326-6, relatifs aux établissements publics fonciers locaux et aux établissements publics d'aménagement), ou encore d'un « comptable direct du Trésor [DGFIP] ayant la qualité de comptable principal » (Code de la construction et de l'habitation, art. L.421-19 relatif aux OPH soumis à la comptabilité publique).

On rappellera également que la qualité de comptable « de l'État » n'exclut pas un doublement fonctionnel et même parfois organique puisque le comptable « de l'État » ne peut, lorsqu'il s'agit d'un payeur départemental ou régional, « être chargé des fonctions de comptable de l'État » (CGCT, art. L.1617-1, al. 3) et que le comptable « de l'État » chargé d'une commune ou d'un établissement public communal ou intercommunal cumule les fonctions de « comptable de l'État » et de « comptable de la collectivité communale », seul le second volet engageant sa responsabilité en tant que comptable « local »...

Ce qui amène à préciser enfin (la complexité n'est pas due à un acharnement de l'auteur), que les principales recettes locales (dont les impôts directs les plus importants) ne sont pas recouvrées par le comptable local, mais par l'administration fiscale d'État agissant *ès qualités* et que, même pour certaines opérations effectuées par le comptable local (notamment le maniement des fonds obligatoirement déposés dans les caisses de l'État), ce comptable « local » agit juridiquement en qualité de « comptable de l'État »...

En sens inverse, on peut cependant relever un (relatif) amoindrissement du contrôle au niveau local puisque la règle habituelle est qu'une dépense ne peut être payée en l'absence de « justification du service fait » (RGBCP, art. 20,1°) alors qu'un comptable local peut, certes, suspen-

3. CGCT, art. L.1617, al. 1^{er} : « Lorsque le comptable [local] notifie sa décision de suspendre le paiement, [l'exécutif local] peut lui adresser un ordre de réquisition. Il s'y conforme aussitôt, sauf en cas d'insuffisance de fonds disponibles, de dépense ordonnée sur des crédits irrégulièrement ouverts ou insuffisants ou sur des crédits autres que ceux sur lesquels elle devrait être imputée, d'absence totale de justification du service fait et de défaut du caractère libératoire du règlement ainsi qu'en cas d'absence de caractère exécutoire des actes pris (...) par les autorités [locales] ».

dre le paiement en l'absence de cette justification, mais ne peut, aux termes de l'article L.1617-3 du CGCT, refuser de déférer à un ordre de réquisition qu'en cas d'« absence totale de justification du service fait » (l'article D.1617-20 du CGCT précisant qu'« il n'y a pas absence totale de justification du service fait [...] lorsque l'ordonnateur établit, sous sa responsabilité, une attestation certifiant que le service a été fait et justifiant le droit au paiement correspondant »).

2. L'excès de contrôle

Sauf dans le dernier cas ci-dessus, qui constitue, en quelque sorte, une révérence à l'exécutif des collectivités décentralisées en 1982, les trois contrôles supplémentaires imposés aux comptables locaux procèdent de la volonté traditionnelle de faire du contrôle comptable exercé par ces derniers, un élément du contrôle plus vaste, de la régularité des actes de collectivités publiques, juridiquement subordonnées et politiquement considérées comme nécessitant le maintien d'un minimum de tutelle (*a fortiori* lorsque le contrôle administratif de légalité présente des défaillances).

Cependant, ce contrôle « auxiliaire » se heurte, on le sait, au principe, mollement rappelé par la loi du 2 mars 1982⁴, mais vigoureusement affirmé puis réaffirmé par le Conseil d'État⁵, selon lequel les comptables, donc leur ministre habituel de rattachement et le juge de leurs comptes, ne peuvent contrôler « l'application des lois et règlements », pour reprendre l'expression proposée dans l'article 18 du décret 53-174 du 9 août 1953 (dont on sait qu'il n'est pas entré en vigueur).

Cette interdiction d'un contrôle de « légalité interne » n'est, certes, pas propre aux collectivités locales. Mais – et ici réside la particularité – c'est

dans le secteur public local qu'elle trouve, et de très loin, ses principales applications et ce sont donc, avant tout, les comptables publics locaux qui sont confrontés à sa mise en œuvre pratique.

Application pratique d'autant plus difficile que, l'exposé de la jurisprudence le prouverait⁶, la limite entre « légalité interne » et « légalité financière » est parfois floue et, en tout cas, difficile à déterminer au cas par cas avant que le juge ne se soit prononcé (au surplus de façon parfois différenciée entre chambre des comptes, Cour des comptes et Conseil d'État...). Position qui reflète, certes, l'ambiguïté du rôle des comptables locaux, mais qui, en tout état de cause, est très probablement éprouvante pour les intéressés.

B. La perception des recettes

S'agissant de la perception des recettes – du moins celles qui ne relèvent pas de la compétence exclusive de l'État (cf. note 2, dernier alinéa) – les particularités concernent tant l'obligation de vigilance et de diligences du comptable que la procédure de recouvrement.

1. L'obligation de vigilance et de diligences

Tous les comptables publics chargés de la perception de recettes sont, on le sait, tenus à une obligation de vigilance et de diligences (« *adéquates, complètes et rapides* »...) dans l'accomplissement de leur fonction ; mais, en règle générale, cette obligation s'applique, pour l'essentiel, à la phase postérieure aux ordres de recouvrer reçus de l'ordonnateur et, pour le reste, le comptable n'a à contrôler la mise en recouvrement des créances que « *dans la limite des éléments dont il dispose*⁷ », mais, en matière de recettes relevant de la responsabilité d'une collectivité locale, l'obligation de vigilance et de diligences du comptable remonte bien plus en amont puisque, conformément à une tradition « tutélaire » tendant à lui confier la défense des intérêts financiers de collectivités « mineures », le comptable local dispose de la plupart des éléments de contrôle : il est détenteur de tous les titres de créance de la collectivité, doit veiller à leur conservation, doit demander, si nécessaire, à l'ordonnateur d'user de ses prérogatives pour conserver puis mettre ou faire mettre en recouvrement les créances, le comptable devant ensuite vérifier la conformité de l'ordre de recette aux éléments (importants) dont il dispose, avant de prendre en charge cet ordre⁸. Sa responsabilité peut donc être, et elle est souvent, mise en jeu pour des faits bien antérieurs à la prise en charge des ordres de recette.

4. CGCT, art. L.1617-2 (dont le texte remonte à l'art. 15 de la loi du 2 mars 1982) : « Le comptable d'une commune, d'un département ou d'une région ne peut subordonner ses actes de paiement à une appréciation de l'opportunité des décisions prises par l'ordonnateur. Il ne peut soumettre les mêmes actes qu'au contrôle de légalité qu'impose l'exercice de sa responsabilité personnelle et pécuniaire (...) ».

5. Jurisprudence Balme (CE 5 févr. 1971, n° 71173) – prolongeant une jurisprudence ancienne à laquelle s'était ralliée la Cour des comptes (C. cptes 28 mai 1952, Marillier/Commune de Valentigney) – affirmée par plus d'une demi-douzaine d'arrêtés du Conseil d'État intervenus depuis 1997, dont les arrêts rendus le 8 février 2012 dans les affaires CCAS de Polaincourt (n° 340698) et Port autonome de Bordeaux (n° 342825).

6. En particulier, cette jurisprudence interdit l'« appréciation » de la légalité mais impose l'« interprétation » de cette légalité : sur ce sujet, l'auteur se permet de renvoyer à son étude sur la responsabilité des comptables et des régisseurs publics locaux, Encyclopédie Dalloz Collectivités locales, fasc. N° 7148, 2014, n° s 54 et s.

7. RGBCP 2012, art. 19 : « Le comptable public est tenu d'exercer le contrôle : 1° S'agissant des ordres de recouvrer : a) De la régularité de l'autorisation de percevoir la recette ; b) Dans la limite des éléments dont il dispose, de la mise en recouvrement des créances et de la régularité des réductions et des annulations des ordres de recouvrement... ». À relever, s'agissant de l'autorisation de perception d'une recette, qu'il s'agit, pour les comptables locaux, de contrôler, non seulement l'autorisation donnée par la loi de finances de percevoir les impositions, mais encore l'autorisation complémentaire ou spécifique donnée, sous des formes variables, par l'autorité locale.

8. Cf. notamment CGCT, art. L.2343-1, L.3342-1, L.4342-1, D.2343-1, D.2343-7, D.3342-9, D.3342-10, D.4342-9, D.4342-10.

2. Le recouvrement des créances

La procédure de recouvrement des créances prises en charge est, à l'inverse, marquée ici par un cas d'atténuation de la responsabilité du comptable puisque, en application de dispositions réglementaires du CGCT, l'exécution forcée des titres de recette doit être autorisée, selon des formes variables, par l'ordonnateur⁹, le comptable

voyant donc sa responsabilité dérogée (au besoin par admission initiale en non-valeur) en cas de refus, explicite ou implicite, des poursuites par l'ordonnateur.

Particularité que l'on retrouve, sous une forme plus restrictive, dans le régime applicable aux opérateurs de l'État, régi par le titre III du RGBCP 2012¹⁰.

2 La mise en jeu de la responsabilité

La mise en jeu de la responsabilité des comptables révèle également des particularités dans le régime applicable aux comptables locaux, que cette mise en jeu soit le fait de l'autorité administrative (A) ou du juge des comptes (B).

A. La mise en jeu par l'autorité administrative

La question se présente de façon différente selon que l'autorité de mise en jeu est l'autorité ministérielle ou l'autorité d'apurement administratif des comptes.

1. L'autorité ministérielle

L'autorité ministérielle est, on le sait, habilitée (par l'art. 60-VI de la loi du 23 février 1963) à mettre en jeu la responsabilité de tout comptable public (dans les conditions précisées, notamment, par le décret 2008-228 du 5 mars 2008 modifié, qui prévoit, sous certaines limites, la possibilité de délégations de compétences). Les comptables locaux peuvent donc faire l'objet d'un ordre de versement (procédure amiable) puis, à défaut de sursis de versement et/ou d'admission en non-valeur, d'un arrêté de débet du ministre dont ils relèvent (la plupart du temps le ministre du Budget ou ses délégués).

Mais ces comptables locaux étant des comptables principaux, ils relèvent directement (sous réserve de l'apurement administratif qui leur est éventuellement applicable : cf. ci-dessous) du juge des comptes, ce qui n'est pas le cas des comptables secondaires de l'État (et, lorsqu'ils existent, des comptables secondaires des opérateurs publics de l'État).

Les décisions de l'autorité ministérielle en ce domaine sont donc placées sous le contrôle direct du juge financier, ce qui est également le cas pour les comptables principaux de l'État (et de ses opérateurs publics), mais avec quelques particularités dans la distribution des compétences administratives ; ainsi, l'admission en

non-valeur (qui ne lie pas le juge des comptes) relève de l'assemblée délibérante locale (ou de l'ordonnateur dans les EPLE), ce qui est un principe traditionnel également applicable aux établissements publics nationaux (cf. RGBCP 2012, art. 193) ; les conséquences budgétaires d'une force majeure constatée par le ministre (sous le contrôle ultérieur du juge) ou par le juge lui-même¹¹ demeurent supportées par le budget de l'État¹², alors qu'une décision ministérielle de remise gracieuse – lorsqu'elle peut intervenir¹³ – nécessite l'avis conforme de l'assemblée délibérante¹⁴ et voit sa charge supportée, selon les cas, par le budget de l'État ou le budget local¹⁵...

9. CGCT, art. R.1617-24 : « L'ordonnateur autorise l'exécution forcée des titres de recettes, selon des modalités qu'il arrête après avoir recueilli l'avis du comptable. Cette autorisation peut être permanente ou temporaire pour tout ou partie des titres que l'ordonnateur émet. Le refus d'autorisation ou l'absence de réponse dans le délai d'un mois justifie la présentation en non-valeur des créances dont le recouvrement n'a pu être obtenu à l'amiable ». – Cf. également art. R.2342-4, R.3342-8-1 et R.4341-4, qui précisent que ce régime ne vaut que pour les produits « qui ne sont pas assis et liquidés par les services fiscaux de l'État », et art. D.2342-7, 2° ; D.3342-10, 2° et D.4342-10, 2°. Ce régime ne vaut que pour les créances envers les personnes privées.

10. Dont l'article 192 dispose, en son dernier alinéa, que « l'exécution forcée par l'agent comptable peut, à tout moment, être suspendue sur ordre écrit de l'ordonnateur ».

11. On rappellera que, depuis la loi 2006-1771 du 30 décembre 2006 (art. 146), la décharge traditionnelle de responsabilité pour force majeure a été remplacée, en quelque sorte, par une « non-charge », en ce sens que « lorsque le ministre dont relève le comptable public, le ministre chargé du Budget ou le juge des comptes constate l'existence de circonstances de force majeure, il ne met pas en jeu la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public » (art. 60-V, al. 1^{er}, de la loi du 23 février 1963).

12. Décret 2008-228 du 5 mars 2008, art. 7 : « Les sommes correspondant à l'apurement du déficit relevant de la force majeure sont supportées par le budget de l'organisme intéressé. Toutefois, elles sont supportées par le budget de l'État lorsque le comptable intéressé est un comptable public de l'État ou d'un établissement public local d'enseignement ».

13. On rappellera que, depuis les lois 2006-1771 du 30 décembre 2006, 2008-1091 du 28 octobre 2008 et 2011-1978 du 29 décembre 2011, les remises gracieuses ne sont plus possibles en matière d'amendes pour retard ou d'amendes (sommes non rémissibles) prononcées par le juge en l'absence de préjudice financier, tandis que les débits (pour préjudice) ne peuvent faire l'objet d'une remise totale sauf en cas de décès du comptable ou de respect par celui-ci des règles de contrôle sélectif de la dépense (cf. art. 60-IX de la loi du 23 février 1963 modifié).

14. Cf. notamment TA Nice 7 avril 2000 et instruction 01-016-AV1 du 6 février 2001 (BOCP), combinés avec l'art. 9-II du décret 2008-228 du 5 mars 2008, qui consacre implicitement une solution que le décret 64-1022 du 29 septembre 1964 (art. 8, al. 2) indiquait auparavant de façon expresse.

15. Le décret 2008-228 du 5 mars 2008 met la remise à la charge de l'État lorsque le comptable a obéi à un plan de contrôle sélectif approuvé par le ministre du Budget ou lorsque le comptable est un comptable public de l'État ou d'un EPLE sauf « si le débet affecte le service d'un régisseur ou résulte de pièces irrégulièrement établies ou visées par l'ordonnateur » (art. 11, al. 1^{er}).

2. L'autorité d'apurement administratif des comptes

L'apurement administratif des comptes (des comptables) est, faut-il le rappeler, une importante spécificité du secteur public local, qui, instaurée en 1934-1935 (pour remplacer les jugements en premier ressort des conseils de préfecture), avait été supprimée par la loi du 2 mars 1982¹⁶, mais rétablie par la « loi Galland » 88-13 du 5 janvier 1988 ; sa mise en œuvre est actuellement confiée à deux « pôles interrégionaux d'apurement administratif » (PIAA)¹⁷ ou, dans l'outre-mer¹⁸, aux Directeurs départementaux ou régionaux des finances publiques.

Certes, la portée juridique de cet apurement est en principe limitée puisque l'autorité d'apurement agit sous le contrôle du juge des comptes, qui peut évoquer et/ou réformer ses arrêtés de décharge et qui est seul habilité à prononcer définitivement une amende ou un débet (l'autorité

d'apurement ne pouvant prendre qu'un arrêté provisoire de charge)¹⁹.

Certes, cet apurement ne concerne que les « petites » collectivités locales (ne représentant que 10 % à 15 % des masses financières en jeu), mais ce sont les plus nombreuses (de 85 % à 90 % des organismes ou comptes en cause)²⁰, ce qui, d'un point de vue pratique, modifie substantiellement les conditions de mise en jeu de la responsabilité de la grande majorité des comptables locaux, car cette mise en jeu est, à tous égards, plus familière et plus éloignée du juge que celle applicable aux autres comptables locaux, aux comptables principaux de l'État et aux comptables principaux des opérateurs publics de l'État.

B. La mise en jeu par le juge des comptes

La mise en jeu de la responsabilité des comptables locaux est caractérisée par le fait qu'elle relève directement du juge des comptes et, plus particulièrement, des chambres régionales ou territoriales des comptes (CRTC).

1. La compétence du juge des comptes

Les comptables des collectivités locales étant tous des comptables principaux, ils relèvent directement (sous réserve de l'atténuation apportée par l'apurement administratif : cf. ci-dessus) du juge des comptes, ce qui les différencie des comptables de l'État, dont certains, parfois fort importants (les receveurs des administrations fiscales et douanières) sont secondaires, donc voient leurs comptes jugés par l'intermédiaire des comptables principaux qui centralisent leurs comptes, et à l'égard desquels les pouvoirs du ministre ne coïncident pas nécessairement avec ceux applicables aux comptables principaux²¹ – une remarque similaire pouvant être faite, mais avec une portée plus atténuée, à propos des comptables secondaires qui peuvent être nommés auprès de certains opérateurs publics de l'État (cf. RBCP 2012, art.190).

2. La compétence des chambres des comptes

Les comptables des collectivités locales – et de certains opérateurs publics de l'État²² – relèvent tous en premier ressort des chambres régionales ou territoriales des comptes, ce qui leur assure un double degré de juridiction, contrairement aux comptables de l'État et des principaux opérateurs publics de l'État, qui, eux, ne bénéficient donc pas d'une composante, sinon décisive, du moins importante du « droit au juge », posé notamment par la Convention européenne des droits de l'homme²³.

16. Sauf pour certaines collectivités et organismes des « territoires d'outre-mer » et certains organismes sis à l'étranger, dont le nombre a été fortement réduit, mais qui demeurent soumis à un régime particulier d'apurement administratif placé sous l'égide de la Cour des comptes (cf. CJF, art. L.131-5, L.131-8 et D.131-26 à D.131-36).
17. Ces pôles, organisés en 2005, n'intervenaient au départ qu'en qualité de prestataires des comptables supérieurs du Trésor (ou de leurs successeurs à la DGFIP), mais, depuis un arrêté du 23 mars 2012 mettant en œuvre la loi 2011-1862 du 13 décembre 2011 (modifiant l'art. L.112-2 du CJF), ils sont dirigés par un chef de pôle qui constitue juridiquement l'autorité d'apurement (succédant ainsi juridiquement aux comptables supérieurs du Trésor puis à leurs équivalents au sein de la DGFIP).
18. Sauf en Polynésie française, où l'apurement administratif n'a été en vigueur que pour les exercices 1991 à 1993 (car la chambre territoriale des comptes créée en 1990 ne bénéficiait d'une compétence directe que sur quelques communes...).
19. Cf. notamment CJF, art. L.211-2, L.231-7 et s. et D.231-18 et s.
20. On rappellera que le seuil d'apurement a été relevé en 2001 puis en 2011 (loi 2011-1862 du 13 décembre 2011, art. 39) et que les organismes soumis à l'apurement comprennent notamment les associations syndicales autorisées et une partie des EPLE (cf. CJF, art. L.211-2 et D.231-18 et s.).
21. Depuis le décret 77-1017 du 1^{er} septembre 1977, le juge des comptes a la possibilité de mettre en jeu la responsabilité des receveurs des impôts et des douanes par des dispositions spéciales insérées dans les arrêtés relatifs aux comptes des comptables principaux (cf. CJF, art. D.131-8 à D.131-10), mais ces comptables secondaires ne peuvent, ès qualités, faire l'objet que d'un arrêté ministériel de débet (dans des conditions fixées, notamment, par les articles 429 à 436 de l'annexe III du CGI ou, à défaut, dans le décret 2008-228 du 5 mars 2008) ; à leur égard, le ministre ne peut prononcer d'amendes pour retard ou pour irrégularités sans préjudice (« sommes non rémissibles »), mais son pouvoir de remise semble plus large.
22. Pour lesquels le premier président de la Cour des comptes a délégué aux chambres des comptes les pouvoirs de la Cour en application des articles L.111-9, R.111-1 et R.111-2 du CJF.
23. Selon le Protocole n° 7 du 22 novembre 1984 additionnel à la Convention EDH (art. 2) et la jurisprudence de la Cour EDH (26 oct. 1984, *De Cubber c/ Belgique*, rendu à propos de l'art. 6-1 de la CEDH), le droit au juge n'implique pas nécessairement le droit au double degré de juridiction en matière civile, mais l'implique nécessairement en matière pénale (13 févr. 2001, *Krombach c/ France*) – le Conseil constitutionnel français estimant, de son côté, que « le principe du double degré de juridiction n'a pas, en lui-même, valeur constitutionnelle » (décision 2013-338/339 QPC du 13 septembre 2013, cons. 8). Pour les comptables publics locaux (et ceux des établissements publics nationaux relevant, en premier ressort, de la compétence des CRTC), aucune difficulté juridique ne se présente en l'état puisqu'ils bénéficient du double degré de juridiction (et même parfois d'un « troisième degré » si on inclut en pratique l'apurement administratif des comptes). S'agissant, en revanche, des comptables de l'État (et des établissements publics nationaux relevant, en premier et dernier ressort, de la Cour des comptes), l'absence de double degré de juridiction peut poser problème de conventionnalité (à l'égard de la Convention EDH) si on considère (conformément au critère matériel généralement adopté par la Cour EDH) qu'au moins certaines décisions du juge des comptes (amendes pour retard ou pour irrégularités sans préjudice) relèvent de la matière pénale au sens de la Convention EDH ; sans compter un problème d'équité, voire d'égalité juridique, entre comptables publics ; et sans oublier que le recours en cassation devant le Conseil d'État contre les arrêtés de la Cour des comptes ne satisfait théoriquement pas au principe du double degré de juridiction, car il est censé ne pas porter sur le fond, mais on sait que le Conseil d'État peut décider d'évoquer et de régler l'affaire au fond...

C'est d'ailleurs une des raisons pour lesquelles le « projet de loi Séguin » (n° 2001) déposé à l'Assemblée nationale le 28 octobre 2009 par le Gouvernement Fillon proposait (art. 11) la création d'une Cour d'appel des juridictions financières, chargée de statuer sur les appels des décisions qui auraient été rendues en premier ressort par la Cour des comptes (à laquelle auraient été intégrées les chambres régionales et la Cour de discipline budgétaire et financière) ou les chambres territoriales des comptes. Ainsi que l'indiquait l'étude d'impact jointe au projet (p. 34), « une Cour d'appel des juridictions financières serait instituée et traiterait des appels, qu'ils concernent les comptables ou les gestionnaires publics. Pour la première fois dans l'histoire, tous les justiciables des juridictions financières disposeraient ainsi d'un accès effectif à un double degré de juridiction (...). Tel n'a jamais été le cas : les justiciables de la Cour de discipline budgétaire et financière n'ont pas accès à l'appel, mais seulement à la cassation ; quant aux comptables

publics, seuls les comptables publics locaux, justiciables des chambres régionales et territoriales des comptes, ont accès à un juge d'appel, et ce seulement depuis 1982 [sic]. Les comptables supérieurs de l'État [sic] et les comptables des établissements publics nationaux [sic], justiciables de la Cour des comptes, n'ont jamais eu accès à un juge d'appel. Ceci constitue pour les justiciables une garantie très substantielle, satisfaisant aux principes dégagés par la jurisprudence de la CEDH et par la jurisprudence nationale, et un progrès très significatif »²⁴.

Preuve, en tout cas, que le système local peut parfois servir de modèle au système national. Mais la question est de savoir si cela constitue et doit constituer l'exception... ■

24. L'historien aurait cependant précisé que les comptes des petites communes avaient, avant 1982, été jugés en premier ressort de 1823 à 1934 par les conseils de préfecture avec appel devant la Cour des comptes. De son côté, un financier pointilleux aurait relevé qu'il ne faut pas confondre comptable supérieur et comptable principal (l'ancien « receveur particulier des finances » était un comptable supérieur, mais non un comptable principal de l'État) et que les comptables de certains établissements publics nationaux bénéficient déjà du double degré de juridiction.

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

Guy DUGUEPEROUX

Magistrat

Président de section à la chambre régionale des comptes du Centre

Le contrôle des délégations de service public par les chambres régionales des comptes

Cet article est paru dans la Revue Lamy des Collectivités Territoriales, n° 98, du mois de février 2014, pages 67 à 70. Il est reproduit dans le cadre d'un partenariat avec la revue Gestion & Finances Publiques.

Au titre de son objectif premier de lutte contre la corruption, la loi « Sapin » a introduit une réglementation de la durée des délégations de service public (DSP) et des conditions de leur mise en concurrence. En cohérence avec cet objectif, elle a également mis en place un renforcement des contrôles exercés, complété ultérieurement par de nouvelles dispositions législatives.

Les chambres régionales des comptes (CRC), qui avaient alors une dizaine d'années d'existence, se sont ainsi vues confortées dans le nouveau paysage issu de la décentralisation, pour aborder le contrôle des DSP existantes comme celui des

contrats nouvellement conclus, et plus généralement pour émettre un avis sur l'économie du mode de gestion retenu.

À la mesure du nombre et de l'étendue des secteurs d'activité concernés, les travaux des CRC, après une vingtaine d'années, permettent d'apprécier leur contribution à l'objectif du législateur d'un renforcement de l'expression de la concurrence, mais aussi à l'analyse de l'économie des DSP pour les personnes publiques. Ce panorama, qui ne peut être exhaustif, repose sur différentes productions des chambres, dont il convient de rappeler brièvement les fondements et la procédure.

1 Le cadre d'intervention des CRC

Depuis 1982, les chambres exercent, pour l'essentiel, les mêmes contrôles que la Cour des comptes dans leur champ d'attribution, le secteur public local.

L'article L. 211-8 du Code des juridictions financières prévoit que les chambres examinent la gestion des collectivités territoriales et de leurs établissements

publics, et celle des organismes contrôlés majoritairement par lesdites collectivités.

Elles peuvent également, aux termes du dernier alinéa de ce même article, et dans le cadre du contrôle des comptes de l'autorité délégante, vérifier les comptes produits à ces mêmes autorités par les délégataires.

Ces dispositions générales ont été complétées par la loi n° 96-142 du 21 février 1996 (C. jur. fin., art. L. 234-1, qui renvoie lui-même à CGCT, art. L. 1411-18. L'article R. 1411-6 du CGCT précise quant à lui la portée de l'intervention de la chambre) qui a introduit une compétence spécifique des CRC, pour examiner, sur saisine préfectorale, les modalités de passation de l'acte, son économie générale, ainsi que son incidence financière sur la situation de la collectivité ou de l'établissement public.

Ce cadre d'intervention permet donc aux CRC de connaître des contrats de délégations de service public selon plusieurs approches :

- à titre principal, à travers le contrôle de l'autorité délégante dès lors qu'il s'agit d'une collectivité relevant de la compétence de la CRC ;
- à titre complémentaire, via le contrôle des comptes du délégataire, appréhendés comme une extension des comptes de la collectivité ;
- dans quelques cas, en contrôlant les comptes et la gestion du délégataire lui-même, lorsqu'il s'agit d'une entité relevant de sa compétence (société d'économie mixte, société publique locale, association...);
- enfin, sur saisine préfectorale, pour apprécier l'économie d'un contrat.

En pratique, il convient de souligner que la grande majorité des interventions des CRC relatives à des DSP résulte des contrôles dits « organiques » exercés sur l'autorité délégante. En effet, l'extension du contrôle aux comptes de délégation, qui implique un formalisme spécifique

d'ouverture du contrôle à l'égard du délégataire n'est pas systématique. Le contrôle direct d'un délégataire (SEM ou association) intervient lui aussi par exception. Enfin, les statistiques relatives aux saisines préfectorales montrent également un champ d'intervention restreint : moins de cinq saisines annuelles en moyenne entre 2009 et 2012.

Au-delà de cette typologie des interventions, il faut souligner l'importance du fonctionnement en réseau des juridictions financières, à travers la réalisation d'enquêtes communes et le débouché que constituent les insertions au rapport public annuel ou dans différents rapports publics thématiques. Dans les premiers sont pointées chaque année des gestions déléguées dans des conditions critiquables et parfois, des champs spécifiques de gestion déléguée, comme les concessions de plage ou la gestion des domaines skiabiles. La seconde catégorie recense pour sa part des travaux transversaux en rapport direct ou indirect avec des problématiques de délégation de service public : les concessions de distribution d'électricité, la gestion des services d'eau et d'assainissement, ou encore la gestion des aéroports secondaires.

Dans ce contexte juridique et procédural, l'apport des juridictions financières à une optimisation de la gestion déléguée repose, pour partie, sur le contrôle du formalisme des contrats et de la mise en concurrence. Mais le principal apport paraît résulter des observations relatives à la problématique du contrôle et de la restitution comptable des gestions déléguées ainsi qu'à l'économie des contrats et leur impact pour les finances publiques.

2 Les questions de concurrence dans le contrôle des CRC

Si les chambres analysent les conditions formelles et les garanties procédurales dans lesquelles les collectivités élaborent et soumettent leurs projets de délégation, c'est probablement davantage à travers leurs observations relatives aux conditions de suivi et au contrôle des délégations qu'elles apportent un éclairage utile pour améliorer les conditions d'expression de la concurrence.

A – Les CRC et l'expression de la concurrence

S'agissant de mise en concurrence, l'activité des chambres est évidemment attendue en ce qui concerne le respect des obligations de mise en concurrence, à travers la transparence de la

procédure, le recours à une publicité appropriée, et le respect de l'égalité des candidats.

Indépendamment de l'avantage tiré d'une attribution précédente, différentes situations peuvent affecter cette égalité : il peut s'agir de la détention de droits exclusifs, ou encore de montages complexes dans lequel un contrat de DSP est adossé à une occupation domaniale déjà attribuée, ou encore de la relation particulière d'une collectivité avec une société d'économie mixte.

L'égalité des candidatures et la transparence de la mise en concurrence peuvent se trouver mises en cause par l'intervention d'avenants qui, peu de temps après l'attribution, viennent modifier l'économie générale du contrat.

Le contrôle peut aussi conduire à s'interroger sur la forme contractuelle retenue, par exemple par le recours à une convention d'occupation domaniale, *a priori* moins contraignante en termes de mise en concurrence, s'agissant d'une activité susceptible de faire l'objet d'un affermage.

Cependant, l'analyse des travaux des CRC ne conduit pas à placer cet aspect au premier plan des observations formulées.

En effet, et si l'on compare avec les observations relatives à l'achat public, le moindre nombre de procédures, et l'encadrement plus souple des DSP expliquent que les observations relatives au formalisme se trouvent proportionnellement moins nombreuses et moins centrales dans l'appréciation des conditions d'expression de la concurrence.

En revanche, l'analyse des conditions dans lesquelles s'opèrent les délégations, puis leur suivi, conduisent à dégager les pratiques favorables à une meilleure expression de la concurrence, offrant un apport essentiel pour optimiser les conditions de mise en concurrence, ou motiver un éventuel changement de mode de gestion.

B – Les conditions nécessaires à l'expression de la concurrence

Ces conditions posent toutes la question de la maîtrise de l'activité déléguée, notamment de son périmètre ou de sa durée, mais surtout du maintien d'une expertise sur les conditions d'exercice de l'activité concernée.

1) Les caractéristiques de l'activité déléguée

a) La définition des besoins et l'étude préalable

La décision de confier une activité de service public suppose une réflexion préalable approfondie sur la nature et le périmètre exact de l'activité concernée, le recensement des avantages et inconvénients des différents modes de gestion envisageables, et la maîtrise de différents aspects, notamment fiscaux, de l'activité dont la délégation est envisagée. Ce n'est qu'en pleine connaissance de ces informations que l'appel à concurrence peut intervenir de façon pertinente, et accueillir des offres réalistes, précises, et comparables.

b) La durée de la DSP

La durée envisagée pour la délégation est un paramètre primordial de l'économie du contrat, qui doit viser un équilibre entre un horizon permettant un correct retour sur investissement du délégataire, et la préservation de l'intérêt de la collectivité, qui inclut la possibilité de remise en

concurrence aussi fréquente que possible, voire son libre choix de ré-internaliser l'activité.

c) La connaissance de l'activité

Lors d'une mise en délégation initiale d'une activité précédemment gérée en régie, la collectivité possède évidemment une connaissance fine des déterminants économiques de l'activité et du secteur concerné.

Il en va autrement lorsqu'elle entend déléguer la gestion d'un équipement ou d'un service nouvellement créé. Il peut en être de même lorsque la délégation est ancienne et que la maîtrise de l'information, lors d'une remise en concurrence, n'apparaît pas satisfaisante.

Les constats des CRC sont nombreux dans ce registre, mettant en évidence les insuffisances de connaissance, par les collectivités, d'éléments clés pour l'économie de la délégation, tels que le détail de la fréquentation, des coûts de fonctionnement ou de maintenance, ou encore la nature et la valorisation précise des actifs de la délégation, ainsi que leur ventilation en biens de reprise ou biens de retour.

Une illustration récente de cet aspect porte sur les actifs immatériels de la délégation, dont la valorisation et la propriété deviennent des enjeux significatifs, voire stratégiques. La maîtrise d'un système informatique, ou celle des données collectées, sont aujourd'hui des éléments centraux dans le cadre d'une remise en concurrence ou d'une reprise en régie. Ils peuvent aussi constituer un enjeu stratégique pour des politiques publiques liées à l'activité déléguée, par exemple, les données de fréquentation d'un parking pour la gestion des déplacements (Ch. rég. comptes Franche-Comté, ROD, 1^{er} juill. 2010, Communauté de communes de l'agglomération de Vesoul ; Ch. rég. comptes Rhône-Alpes, ROD, 30 sept. 2010, Commune de Chambéry).

Cette question de la maîtrise des données relatives à la délégation est au cœur du principal thème d'observations des CRC, mettant en évidence l'insuffisance des contrôles exercés sur la délégation et, de façon plus générale, la gestion de l'asymétrie d'information entre le délégant et le délégataire. L'objectif doit être celui du rétablissement de la symétrie, et donc de l'égalité des parties au contrat.

2) La problématique du contrôle

Si l'arsenal législatif et réglementaire prévoit l'intervention d'un large contrôle de la part des délégants, force est de constater que leur mise en œuvre effective demeure très inégale.

Le Code général des collectivités territoriales (CGCT) comporte ainsi différentes dispositions permettant aux collectivités d'exercer un contrôle pertinent de l'activité des délégataires. Au plan comptable, le décret n° 2005-236 du 14 mars 2005 est venu préciser la nature et la portée des informations devant être produites en matière de comptabilité de la délégation, qui sont codifiées à l'article R. 1411-7 du CGCT.

Même si elles ne peuvent permettre une transparence intégrale, comme par exemple en ce qui concerne la ventilation des frais indivis des délégataires, leur mise en œuvre est de nature à permettre un contrôle efficace.

Or, force est de constater que les observations des chambres, et désormais leurs recommandations, continuent de porter de façon récurrente

sur la nécessité du contrôle, du suivi, et en fin de compte de l'évaluation des contrats délégués.

Pour tempérer ce constat, il convient de souligner que de nombreuses collectivités mettent en place des services dédiés à cette activité de contrôle. Mais ce sont généralement de grandes entités, ce qui laisse intacte la question des communes petites ou moyennes, et de leur difficulté, au regard des impératifs budgétaires et dans un contexte de désengagement des services de l'État, à conserver la compétence technique sur des activités qu'elles n'exercent plus.

Cet exercice du contrôle, indispensable à la maîtrise des déterminants de l'activité dans la perspective d'expression de la concurrence, est également essentiel pour s'assurer de l'équilibre du contrat et de son impact budgétaire et financier.

3 L'Économie du contrat et son incidence financière

L'autre grande question économique de la DSP réside dans l'appréciation de l'équilibre du contrat entre les parties et au-delà, dans les effets du contrat sur la situation budgétaire et financière des collectivités locales. Une approche pertinente de ces aspects repose la question de la qualité de l'information et de son suivi, sans laquelle l'appréciation des équilibres est nécessairement faussée.

Mais si elle est effectivement une condition nécessaire, elle n'est pas toujours suffisante, et peut appeler une expertise plus fine de certains aspects du contrat. Sur ces bases, des observations peuvent alors porter sur le caractère équilibré, ou non, du contrat, ainsi que, le cas échéant, sur ses incidences budgétaires et financières.

A – L'équilibre contractuel

1) La qualification réelle du contrat, découlant de son économie

Au regard de la typologie classique des DSP entre affermage et concession, l'observation pratique renvoie une image plus complexe de la réalité. Les chambres peuvent ainsi être conduites, sur la base d'une analyse des dispositions contractuelles et des flux financiers effectifs, à souligner le caractère incorrect de la qualification des contrats, qui peut éventuellement rétroagir sur la question de la mise en concurrence si la convention s'apparente à un marché davantage qu'à une délégation.

Dans le cas de relations complexes, qui peuvent faire appel à plusieurs supports contractuels (convention d'occupation du domaine public, couplage avec d'autres conventions...), seule l'analyse de l'ensemble des flux permet d'appréhender un équilibre global.

2) L'origine et la mise en évidence de déséquilibres

Plusieurs causes peuvent être à l'origine d'un déséquilibre structurel du contrat, telle que des prévisions d'affaires exagérément optimistes, conduisant à une révision rapide des montants des redevances ou des contributions pour missions de service public, une sous-évaluation manifeste de la redevance au regard du financement et/ou de l'amortissement des équipements mis à disposition, ou encore des conditions fiscales mal maîtrisées, notamment en matière d'assujettissement à la TVA et/ou d'éligibilité au Fonds de compensation de la TVA.

L'analyse précise de l'économie d'une délégation et des flux qui en sont la traduction, repose sur l'expertise de ces flux et de leurs déterminants, parfois au-delà des seuls comptes de la délégation :

- les critères de détermination du montant de la redevance, au regard de l'amortissement, mais aussi des obligations de service public ;
- la nature et le montant des recettes directement perçues par le délégataire. Outre qu'elles doivent permettre de satisfaire le critère d'une rémunération substantielle, les modalités de

- fixation et de leur évolution sont à confronter par des comparaisons avec des services ou équipements comparables ;
- les conditions de sortie de la délégation : détermination des biens de reprise, constitution et destination des provisions pour gros entretien ;
 - la projection dans le temps de l'équilibre (ou du déséquilibre) de l'activité, et du besoin de financement susceptible d'en résulter ;
 - la répartition des frais de structure du délégataire, selon des clés de ventilation dont le choix peut charger plus ou moins le contrat considéré. Une solution est parfois recherchée dans la création de filiales dédiées à chaque contrat suffisamment important, même si ce recours n'écarte pas totalement la problématique ;
 - les conditions d'exercice d'une activité commerciale pour une clientèle externe ; connue principalement dans le domaine de la restauration collective, une telle situation pose la question du partage des coûts fixes des installations, à travers une redevance d'usage, mais aussi celle d'une potentielle distorsion de concurrence sur le marché considéré ;
 - la confrontation avec d'autres modes de gestion, notamment dans le contexte d'un changement de régime, mise en délégation ou reprise en régie ;
 - le cas échéant, les conditions liées au financement d'équipement, et leur impact en termes financier et de trésorerie.

À travers cet ensemble de constatations, l'analyse des contrats et de leur exécution ramène à la question centrale de la délégation de service public, qui est celle de partage du risque. Le cocontractant doit bénéficier d'une rémunération substantiellement liée aux résultats de l'exploitation du service, ce qui implique *a contrario* qu'il supporte une part de risque.

L'appréciation de ce partage dans les termes du contrat, mais aussi dans les conditions de son exécution, conduit à apprécier les impacts respectifs du contrat sur le délégataire et sur les finances de la collectivité.

B – L'incidence sur les finances publiques

Au final, et au-delà même des déséquilibres constatés, les juridictions financières s'attachent à évaluer les conséquences potentielles des contrats pour les finances publiques de la collectivité considérée. C'est au demeurant l'un des aspects expressément visé lors d'une saisine préfectorale sur un contrat de délégation de service public.

S'il est difficile d'énumérer toutes les conséquences possibles en termes financiers et budgétaires, quelques points se révèlent récurrents et méritent dès lors une attention prioritaire :

- la fixation et l'évolution de la redevance versée par l'exploitant, ainsi que les conditions de prise en charge par la collectivité de contraintes de service public ou d'éventuels déficits d'exploitation ;
- de façon générale, la pérennité du patrimoine mis en délégation est centrale, à travers une correcte prise en compte et répartition des charges afférentes, sous forme de dotations aux amortissements, ou de provisions pour gros entretien. En l'absence d'une correcte prise en compte, le risque de budgétisation de ces charges doit être évalué ;
- l'existence de potentiels engagements doit être détectée. C'est par exemple le cas dans l'hypothèse d'un contentieux de l'exécution du contrat, qui doit obligatoirement donner lieu à constitution d'une provision, mais aussi pour tout risque afférent au financement ou à l'exécution du service ;
- enfin, les conditions d'assujettissement fiscal, notamment à la TVA, constituent un élément également susceptible d'induire une charge ou une moindre recette pour la collectivité.

Les recommandations formulées par les chambres, selon une pratique désormais généralisée, prennent en compte les différents aspects évoqués dans des préconisations que l'on peut regrouper sous trois axes :

la recherche de la plus grande transparence pour la mise en concurrence, voire le choix de mode de gestion ;

l'exercice effectif de contrôles, condition *sine qua non* d'une bonne exécution, mais aussi de la conservation de la connaissance de l'activité déléguée et donc d'une correcte maîtrise des enjeux ;

le maintien d'une information complète, aux plans budgétaires, comptables et financiers, sur l'exécution du contrat, à destination des élus, mais aussi des citoyens.

Dans un contexte budgétaire et financier contraint, la gestion déléguée ne constitue pour les collectivités ni une panacée, ni un mode de gestion intrinsèquement risqué ou déséquilibré. Elle suppose en revanche une réelle réflexion sur le périmètre et les enjeux, d'autant plus approfondie que ceux-ci se révèlent complexes.

Elle ne constitue qu'un mode de gestion parmi d'autres, qui implique comme les autres, mais pas moins, une démarche préalable rigoureuse et un contrôle effectif et précis. ■



Denys LAMARZELLE
Docteur en sciences de gestion
Directeur Économie Emploi au Conseil Général de Côte-d'Or

Les relations élus/fonctionnaires territoriaux

Dans les collectivités territoriales, la relation entre les élus et les fonctionnaires est reconnue comme une des grandes spécificités françaises.

Traditionnellement, cette relation repose sur un partenariat où l'élu décide et où le fonctionnaire exécute. Cela dit, dans les faits, cette dichotomie n'est pas aussi rigide. Le management territorial repose donc sur la complémentarité des missions de ces deux acteurs dont les rôles sont étroitement imbriqués, élus et fonctionnaires œuvrant ensemble pour dynamiser l'organisation interne et améliorer ainsi le service rendu aux usagers locaux.

Plus les années se succèdent, et plus on constate que l'organisation des collectivités territoriales se façonne petit à petit.

Le transfert de l'État vers le niveau local d'un grand nombre de compétences a transformé nos communes, intercommunalités, départements et régions en véritables centres de pouvoir. Progressivement, leur structure s'en est trouvée modifiée en s'adaptant aux nouveaux enjeux locaux.

Le schéma de l'organisation interne des collectivités a été posé par le titre III du statut. L'exécutif d'une collectivité est l'employeur investi des prérogatives de gestion du personnel. Mais si le chef de l'exécutif est le chef de l'administration territoriale, c'est le directeur général, choisi par lui, qui la dirige. Ce schéma, très clair théoriquement, pose cependant un certain nombre de problèmes d'application liés le plus souvent à la proximité du pouvoir politique.

Une organisation efficace mais complexe

Il faut d'abord partir d'un constat : le système fonctionne et la décentralisation, reposant sur cette organisation locale, génère des résultats concrets, reconnus par la grande majorité des observateurs comme ayant nettement amélioré le service public local.

Si les élus et les fonctionnaires se retrouvent aux premières loges pour faire fonctionner le système territorial, on ne peut pas dire pour autant que cela se concrétise dans la meilleure des clartés possibles. Chacun a tendance à empiéter sur le rôle de l'autre, cette notion d'empiètement étant cependant particulièrement délicate à définir dans un contexte où il est difficile de visualiser le début du rôle des uns et la fin de celui des autres. La grande difficulté de la

gestion territoriale est là : la finalisation de la décision n'y est pas figée.

La théorie voudrait que dans chacune des phases du processus décisionnel élus et fonctionnaires aient un rôle clairement défini sous forme de modèle idéal type : l'élu conçoit et décide, le fonctionnaire met en œuvre. La réalité est cependant loin d'être aussi linéaire.

Dans les faits, la logique du politique n'est pas forcément toujours celle du cadre. L'élu se projette sur une période limitée, étalonnée en termes de mandats. Il a des grands projets d'avenir bien sûr qui dépassent la décennie, mais il n'en demeure pas moins qu'il doit se représenter devant ses électeurs régulièrement et qu'on lui demandera alors des comptes sur ses réalisations concrètes immédiates. Le cadre, qui a la durée pour lui, a souvent la responsabilité de la gestion du long terme, de l'existant.

Ce partenariat élu/cadre est encore plus délicat à définir au niveau des cadres supérieurs. Car jusqu'où doivent s'investir les plus hauts fonctionnaires de la collectivité territoriale quand ils sont positionnés sur des emplois fonctionnels ? Peuvent-ils se démarquer un jour de l'équipe politique en place quand ils participent aux bureaux municipaux et aux commissions permanentes qui sont les instances décisionnelles de nombreuses politiques locales ? Peuvent-ils réellement travailler avec l'ancien chef de l'opposition (devenu maire ou président) quand ils ont fait en sorte que durant un ou plusieurs mandats l'ancien chef de l'exécutif ne soit mis en difficulté par lui ?

Situé au cœur du sommet stratégique, le couple chef de l'exécutif/directeur général est un couple fort qui gère la collectivité au travers de deux filières de remontées des affaires. L'une formée par le maire/président et les adjoints, l'autre par l'encadrement placé sous la direction du directeur général. Ce binôme est l'axe autour duquel gravite l'ensemble du processus décisionnel et les programmes opérationnels des politiques publiques locales (DION, 1986).

Mais cette spécificité de la relation entre le chef de l'exécutif et le directeur général se décline aussi au niveau de l'ensemble des fonctionnaires territoriaux, et notamment de l'encadrement.

Deux filières de remontées des affaires

Le système repose sur deux pyramides inversées dont les sommets sont liés l'un à l'autre :

– dans la pyramide du haut se trouve la hiérarchie des élus : la population élit le conseil qui à son

tour élit le maire ou le président puis les élus adjoints ;

– dans la pyramide du bas est situé l'ensemble du personnel dirigé par le directeur général nommé par le maire ou le président.

« L'aigle à deux têtes », formé par le couple maire-président/directeur général, préside aux destinées de la collectivité, et ceci tant sur le plan politique que sur le plan administratif.

La volonté d'un certain cloisonnement des deux filières, politique et administrative, implique la fusion au sommet, le plus haut cadre de la collectivité détenant son pouvoir de la proximité permanente du chef de l'exécutif.

Car la complexité des diverses missions qu'assurent désormais les collectivités, nécessite le suivi au quotidien des services locaux. Or le chef de l'exécutif est souvent amené à détenir des responsabilités autres, politiques ou professionnelles, et ne peut être présent en permanence dans sa collectivité.

L'existence de frontières claires permettant de distinguer un intérieur et un extérieur en matière d'organisation ne résiste pas à une analyse poussée. Distinguer un niveau politique (niveau des relations stratégiques entre décideurs) capable de structurer complètement les agissements d'un second niveau (celui des « routines organisationnelles » réservées aux exécutants) est beaucoup trop théorique (FRIEDBERG, 1993).

Le décideur politique, s'il est le détonateur de l'élaboration de nouvelles politiques publiques, n'a cependant pas la compétence technique nécessaire pour mener à bien sa mission. Le fonctionnaire, de son côté, n'a pas la légitimité issue du suffrage universel pour s'impliquer totalement dans le processus décisionnel. On peut résumer cela en une phrase : ceux qui ont le pouvoir de décision ne possèdent pas les expertises utiles, ceux qui ont les expertises utiles n'ont pas le pouvoir de décision.

Cette forte interdépendance entre ces deux acteurs de la vie publique locale se concrétise par la mise en œuvre d'un management public où les rôles des uns et des autres sont étroitement imbriqués.

Dans un tel schéma, le chef de l'exécutif traduit les demandes exprimées en termes de choix politiques, le directeur général en termes de possibilités réglementaires. Le directeur général apparaît comme le régulateur, l'intermédiaire indispensable de toute décision et l'arbitre entre les besoins présentés par les services.

Le partenariat politico/administratif

Cette « bicéphalité » délicate à gérer conduit à un rapprochement des préoccupations des deux catégories d'acteurs, mais aussi à des ambiguïtés sur les rôles respectifs des élus et des agents publics.

Le chef de l'exécutif lui-même a parfois la volonté de s'appuyer plus sur ses cadres qui, par définition, ne sont pas élus et donc ne risquent pas de le concurrencer politiquement, à la différence de ses élus proches qui peuvent, à l'inverse, se plaindre du renforcement du pouvoir de l'administration territoriale.

La structuration très spécifique des collectivités territoriales (faible ligne hiérarchique et surdimensionnement du sommet stratégique) impose de fait une collaboration sans faille entre le pôle politique et le pôle administratif.

Ce qui amène élus et fonctionnaires à se côtoyer de plus en plus dans les domaines d'intervention stratégiques de l'élu et opérationnels du fonctionnaire. On voit donc se mettre en place un nouveau type de collaboration, ou plus exactement une collaboration plus étroite dans un certain nombre de secteurs.

Dans le fonctionnement des collectivités territoriales, le principe de la décision revient à partager celle-ci en deux : une partie pour le recueil d'informations, une partie pour le pouvoir de décision proprement dit. Le système dépendant de la cohérence de ces deux composantes repose uniquement sur du fonctionnement courant, de l'affectif, des bonnes relations.

Sans règles ni normes de fonctionnement définies, la situation où chaque acteur maîtriserait parfaitement son rôle est illusoire. Où s'arrête le recueil d'informations ? Où commence la prise de décision ?

C'est cette composante hautement stratégique et délicate qu'il est primordial de bien prendre en compte, l'amalgame du politique et de l'administratif étant chose courante, et ceci au détriment du fonctionnement de chaque acteur.

Une « zone grise » entre élus et fonctionnaires

Il y a aujourd'hui, entre les fonctions de ces deux acteurs, l'émergence d'une « zone grise » qui est le cœur de la boîte noire de l'analyse systémique d'où sortiront les décisions, les grands projets, les réajustements, etc.

La zone grise du management stratégique des collectivités territoriales



Cette zone se situe entre la partie un tant soit peu politique du travail du fonctionnaire et la partie tout de même un peu administrative de la mission de l'élu.

Cette zone grise est une zone où « les rôles des élus et des fonctionnaires sont difficilement clifiables, compte tenu de l'imbrication forte, nécessitée par la mise en œuvre du management territorial, l'important pour chaque acteur étant d'avoir conscience du fait qu'il peut empiéter sur la légitimité de l'autre et qu'il doit alors le faire en connaissance de cause et dans une logique de tolérance mutuelle. » (Denys Lamarzelle, 2014)

Toute la problématique réside dans le fait que cette zone grise est différente d'une collectivité à une autre. Par conséquent, en changeant de collectivité, un élu ou un fonctionnaire ne retrouvera pas la même logique décisionnelle ni la même répartition des rôles.

Le fonctionnement par binômes

Dans cette relation de proximité opérationnelle entre l'agent public et le politique, l'organisation en place amène souvent la création de ce que l'on peut appeler « le fonctionnement par binômes ».

Le fonctionnement par binôme repose sur une relation étroite entre l'élu et « son » chef de service (ou entre le chef de service et « son » élu), ce qui crée à l'intérieur de la collectivité une sorte de structure informelle détournant les circuits hiérarchiques traditionnels.

L'exécutif local peut faire usage et exploiter les binômes ainsi créés qui ne font que reproduire, à un échelon inférieur, la relation existante entre le chef de l'exécutif et le plus haut cadre de la collectivité. Mais si cette pratique est parfois tolérée pour tout ce qui relève du suivi des affaires courantes, elle est aussi crainte dans le sens où elle peut conduire à une volonté d'autonomie.

Possédant une délégation du maire ou du président, l'élu adjoint a besoin du cadre territorial pour mettre en application sa délégation. Car c'est grâce à la technicité de l'agent que l'élu

pourra développer ses politiques, et/ou imaginer les solutions à mettre en place pour remédier aux dysfonctionnements repérés.

Le cadre a aussi un intérêt dans ce partenariat, dans la mesure où la proximité de son élu lui facilite l'accès au sommet décisionnel de la collectivité. L'élu adjoint a de fait plus de poids que l'agent territorial pour convaincre les décideurs de l'urgence d'actions nouvelles à budgéter.

Entre ces deux acteurs, il y a là une véritable coalition d'intérêts qui fait que le fonctionnement par binôme du couple élu-cadre est souvent largement positif pour la structure. Ceci pour autant qu'il ne devienne pas trop autonome, au risque d'être perçu alors comme un électron libre.

La démocratie participative

Aujourd'hui, la relation à l'utilisateur conditionne de plus en plus le fonctionnement des collectivités territoriales. Une démarche nouvelle de « *démocratie participative* » veut permettre de faire remonter régulièrement les attentes du citoyen (par ailleurs usager, contribuable et électeur) au niveau le plus haut de l'exécutif local, tout en l'associant aux décisions publiques.

Dans une démarche de démocratie participative, les élus ont pris conscience qu'ils ont à faciliter l'implication des représentants des citoyens dans le processus décisionnel local. Le partenariat élu-citoyen qui en émergera sera forcément une concession des décideurs locaux au bénéfice du citoyen.

Par ailleurs, la démocratie participative amène un changement notable aux pratiques professionnelles des cadres. Si le savoir-faire des techniciens n'est pas remis en cause, ils doivent nécessairement reconnaître la « *compétence habitant* », cet habitant devenant petit à petit un interlocuteur indispensable des actions locales.

Si on ne maîtrise pas encore aujourd'hui l'incidence réelle de cette mutation sur l'organisation interne des institutions locales, le mouvement qui s'engage chaque jour sous nos yeux est porteur d'une attente forte des citoyens, attente qui pourra créer un sens civique nouveau pour peu que l'on sache la révéler en lui donnant les moyens de s'exprimer.

Élus et cadres face au secteur privé

Certes, il faut se garder d'un certain « angélisme » sur la rencontre entre la culture du monde des entreprises et celle des collectivités territoriales. Mais globalement, les deux dernières décennies

ont permis aux cadres des collectivités et aux cadres du secteur privé d'évoluer considérablement les uns vis-à-vis des autres.

Si le privé constate que les services publics sont devenus dans bon nombre de cas largement ouverts à l'innovation, le public a intégré le fait que le service au public peut être la résultante d'actions privées. Aujourd'hui, force nous est de constater que le maintien d'une économie stable est étroitement lié à la santé du territoire local, dans lequel privé et public collaborent de plus en plus.

Ces nouveaux partenariats préfigurent un nouveau type de responsabilisation dans lequel l'ouvrier boulanger a une place tout aussi prépondérante que celle du fonctionnaire de l'état civil. C'est du bon fonctionnement de cette harmonie que dépendra en partie l'expansion locale future.

Conscient des enjeux forts pour les collectivités de la relation avec les entreprises, le fonctionnaire territorial souhaite être en capacité de proposer aux élus toutes les solutions juridiquement légales de soutien à un projet économique bien précis. L'élu prendra alors sa décision en toute connaissance de cause.

Cela dit, face aux demandes de ses élus, il se doit d'exercer son expertise afin de ne pas amener la collectivité à se mettre en délicatesse avec la loi. D'où une situation pas toujours évidente, car les demandes des entreprises et des élus sont parfois impossibles à concrétiser juridiquement. Et le risque est grand alors d'apparaître auprès d'eux comme le frileux « empêcheur de tourner en rond » qui n'a pas de vision économique.

Pour remédier à cela, et démontrer si besoin est que l'action économique locale ne s'improvise pas, les services économiques de la région et du département seront utiles. De même, l'expertise du comptable public peut être alors un élément de poids qui ne saurait être mis en cause.

Conclusion : le risque de politisation

Si au début de la relation élu/fonctionnaire il y a forcément des « calages » pour que chacun trouve sa place, rapidement se créent ensuite des habitudes de travail. Entre ces deux acteurs territoriaux se développe petit à petit un climat de confiance.

Car il ne peut y avoir de collaboration réelle, fiable et efficace sans un minimum de partenariat, les politiques publiques devenant aujourd'hui de plus en plus la résultante de la coproduction

élu/agent public, et plus particulièrement élu/cadre.

La conséquence de ce partenariat est que le cadre, capable d'anticiper les réactions de « son » élu dans de nombreuses situations, détient une parcelle (plus ou moins grande) du pouvoir décisionnel de l'élu. Et dans cet esprit de collaboration efficace, celui-ci n'hésite pas à faire de « son » cadre une personne de confiance qui est reconnue comme telle dans le monde territorial.

Au vu des volontés souvent affichées des cadres territoriaux de s'impliquer dans le processus décisionnel local, il n'est pas cohérent d'imaginer supprimer la « zone grise » d'interférence élu/cadre. Il est cependant indispensable que les fonctionnaires mesurent le plus objectivement possible les conditions de leur évolution dans cette zone grise. Ceci afin d'analyser le degré de politisation de leurs actes, ou plus exactement la perception de cette politisation que peuvent en avoir les observateurs extérieurs.

Cela dit, parfois source de conflits et d'amertumes, cette « zone grise » peut être considérée

pour les cadres comme la rançon à payer de leur implication dans le processus décisionnel.

D'où un risque de dérive de plus en plus vérifié au fil des élections récentes : le management stratégique des collectivités territoriales implique élus et cadres dans un partenariat étroit, ce qui amène les cadres à côtoyer de très près le domaine politique avec alors les risques bien connus inhérents à cette dérive.

S'il s'agit d'un choix raisonné du cadre, ce n'est pas choquant en tant que tel dans la mesure où celui-ci est conscient des dangers encourus. Par contre, si le cadre ne veut pas voir ses fonctions s'orienter vers des fonctions trop politisées, il lui faudra alors être particulièrement vigilant.

Plus encore que la volonté très théorique de clarification des rôles entre élus et fonctionnaires, il est important aujourd'hui que les cadres territoriaux maîtrisent les conditions de leur implication dans la « zone grise » du management stratégique des collectivités territoriales. ■

/// Références

- DION Stéphane, *La politisation des mairies*, Économica, 1986.
- FRIEDBERG Erhard, *Le pouvoir et la règle : Dynamique de l'action organisée*, Le Seuil, 1993.
- LAMARZELLE Denys, *Les cadres territoriaux*, Éditions du Papyrus, 2014.



Marion PUJAU-BOSQ

Administratrice civile

Adjointe du chef du bureau de l'expertise juridique du service des collectivités locales de la DGFIP, Ministère de l'Économie et des Finances

Les leviers d'optimisation de la dépense publique locale

De la dématérialisation des échanges entre les ordonnateurs locaux et les comptables publics à la mutualisation de certaines procédures financières, la gestion des finances locales ne peut que sortir gagnante du partenariat renforcé entre un organisme public local et le réseau de la DGFIP.

La loi de modernisation de l'action publique territoriale et d'affirmation des métropoles (MAPAM) du 27 janvier 2014 s'appuie largement sur la volonté de mutualiser les structures et les procédures du secteur public local afin d'accroître l'efficacité de l'action publique ; et en particulier de mieux maîtriser la dépense publique.

C'est à l'aune de cette ambition que peuvent ainsi se lire :

- L'affirmation des métropoles de « droit commun » dont le statut a été créé par la loi de réforme des collectivités territoriales du 16 décembre 2010. Outre 9 pôles urbains (Bordeaux, Grenoble, Lille, Nantes, Nice, Rennes, Rouen, Strasbourg et Toulouse), d'autres grandes communautés urbaines pourront rapidement les rejoindre ;
- La création de trois métropoles dotées d'un statut particulier : la métropole de Lyon ayant le statut de collectivité territoriale, la métropole du Grand Paris et la métropole Aix-Marseille-Provence ;
- Mais aussi le renforcement des possibilités de mutualisations entre collectivités, par création de services communs dans un établissement public de coopération communale à fiscalité

propre (EPCI), en dehors des compétences qui ont été transférées à cet EPCI. Au bénéfice des communes membres de l'EPCI ou d'autres collectivités, ces services communs permettent de mutualiser les missions ayant trait à la gestion des ressources humaines, à la gestion administrative et financière, à l'informatique, à l'expertise juridique, à l'expertise fonctionnelle ou à l'instruction des décisions prises par le maire au nom de la commune ou de l'État ;

– Et enfin l'obligation faite aux métropoles de dématérialiser d'ici 3 ans leurs documents budgétaires, ainsi que les pièces comptables et justificatives des recettes et des dépenses.

La Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP) inscrit son action dans cette dynamique et, comme l'affirme sa stratégie définie pour la période de 2014 à 2018, promeut toutes les initiatives qui permettent de simplifier et d'optimiser son action, en particulier aux côtés des organismes publics locaux et hospitaliers.

C'est avec cet objectif que tous les leviers de partenariat entre l'ordonnateur d'un organisme public local (collectivité locale, hôpital, établissement public local) et son comptable public sont

aujourd'hui analysés et, chaque fois que c'est possible, mis en œuvre, au bénéfice de la maîtrise des dépenses publiques, et plus largement de l'efficacité de l'action publique.

Les mutualisations initiées par les organismes publics locaux engendrent des gains d'efficacité pour l'action publique, au-delà même des collectivités qui les engagent

Les différentes formes de mutualisation entre collectivités locales qui se sont développées sur le terrain montrent qu'indépendamment de la diversité de nature de ces initiatives, fonctionnelles ou institutionnelles, elles contribuent toutes effectivement au même objectif : l'efficacité accrue de la chaîne globale d'exécution de la dépense publique.

En effet, lorsque des collectivités décident de se regrouper pour mutualiser leurs « fonctions supports », notamment leurs systèmes d'information, leurs démarches de numérisation (portail internet, archivage électronique...) ou leur fonction de payer ou d'achat (centrale d'achat), elles optimisent leur performance et réduisent mécaniquement leurs coûts. Que ces collectivités optent pour des coopérations institutionnelles souples, de type syndicats ou services communs d'EPCI, dont l'assistance juridique a été confortée par la loi du 27 janvier 2014¹, ou poussent leur logique jusqu'à la rationalisation des échelons d'administration, comme l'y invite la loi du 16 décembre 2010 qui prévoit l'achèvement de la carte intercommunale d'ici 2015, les gains d'efficacité des politiques publiques locales bénéficient également à leurs partenaires, fournisseurs ou prestataires, tout comme à leur comptable public.

Ces initiatives sont en effet à l'origine :

- D'une réelle professionnalisation de la chaîne de gestion de la dépense par les services de l'ordonnateur qui permet d'améliorer la qualité de la liquidation et du mandatement ;
- De la naissance de structures qui disposent d'une taille critique suffisante, nécessaire à l'optimisation et la standardisation de leurs procédures et au renforcement des compétences disponibles, notamment tout au long de la chaîne budgétaire et comptable de l'ordonnateur. Cette taille critique est aussi un garant de la fiabilisation accrue des ordres de payer sur laquelle peuvent s'appuyer les comptables publics qui tiennent leurs comptes, pour rationaliser alors leurs propres organisations et méthodes ;
- D'une généralisation progressive, mais réelle et de plus en plus visible, de la dématérialisation des pièces budgétaires, comptables et justificatives, qui est notamment facilitée par l'harmonisation des systèmes d'information financiers des

ordonnateurs. Cette convergence informatique simplifie, et donc accélère, la dématérialisation des échanges de ces collectivités avec leurs partenaires, dont leur comptable public. L'accélération du déploiement du protocole standard dans les collectivités locales (PESV2 déjà utilisé ou sur le point de l'être par un tiers des organismes début 2014), de plus en plus souvent couplé avec la dématérialisation des pièces justificatives, en est le témoin.

Chaque fois que l'occasion se présente, les comptables publics doivent donc accompagner ces démarches des collectivités locales et hospitalières, dont ils bénéficieront *in fine*.

Ainsi, par exemple, la constitution d'un service commun dans un EPCI, chargé des tâches administratives de préparation des mandats de dépense, toujours signés par l'ordonnateur compétent, permet de procéder aux réingénieries de procédures nécessaires à la fluidification de la chaîne « réception de la facture – traitement en comptabilité budgétaire – mandatement » des ordonnateurs, d'améliorer globalement la qualité du mandatement et donc, dans un second temps, d'accroître l'efficacité de la prise en charge et du paiement par le comptable. La constitution d'un tel « centre de services partagés » (CSP) peut constituer également une première étape vers l'adoption d'un système informatique financier et comptable unifié, ou au moins de logiciels interopérables entre les différentes collectivités impliquées. Cela permet progressivement d'automatiser les tâches, depuis la gestion électronique des documents (GED) jusqu'à leur lecture automatique, doublée idéalement d'un *workflow* intégré qui suit la procédure de la dépense de l'ordonnateur, de la réception de la facture à son mandatement, en passant par sa numérisation et son traitement (engagement juridique et contrôle du service fait).

La mise en place d'un tel dispositif de mutualisation du côté de l'ordonnateur crée les conditions à terme d'une dématérialisation de bout en bout de la chaîne de la dépense de l'ordonnateur jusqu'à son comptable public, dans le cadre d'un partenariat renforcé. C'est la raison pour laquelle la DGFIP s'implique et soutient ces initiatives, notamment en diffusant des outils mis gratuitement à disposition des collectivités intéressées (portail Internet d'échange de fichiers, outil de validation électronique...).

“ La mutualisation du côté de l'ordonnateur crée les conditions à terme d'une dématérialisation de bout en bout de la chaîne de la dépense de l'ordonnateur jusqu'à son comptable public ”

1. Art. L5411-2 du CGCT issu de la loi RCT de 2010, confortée par la loi MAPAM de 2014 (art. 67) qui sécurise en droit la mutualisation de moyen par rapport aux réglementations européennes sur l'exercice de compétence « in house » et sur la coopération entre personne publique, toutes deux exonérées des règles de concurrence et de la commande publique.

Les leviers d'accompagnement des mutualisations que le comptable peut proposer aux ordonnateurs publics locaux : vers une dématérialisation croissante des échanges au bénéfice du pilotage et d'une efficacité accrue de la dépense publique

L'offre de service de la DGFIP, que le comptable public peut proposer aux collectivités en matière de mutualisation et de dématérialisation de la dépense, est diversifiée pour s'adapter à chaque besoin spécifique et combine des outils techniques et de pilotage. Ce partenariat, à valoriser autant que possible dans une « convention de services comptable et financier » (CSCF pour les plus grands organismes) ou un « engagement partenarial » (EP pour les autres), comprenant le plus souvent un volet dédié à la dématérialisation et à la fiabilisation des comptes, permet non seulement d'accompagner les choix de chaque collectivité, mais aussi de rapprocher les procédures et les outils de l'ordonnateur et de son comptable, au bénéfice de ces deux partenaires autour desquels s'organise la chaîne comptable.

Dans le respect du principe de libre administration, qui laisse aux collectivités locales le choix de leur système d'information, mais pour décloisonner autant que possible ces dispositifs et assurer leur compatibilité avec l'application comptable nationale Hélios des comptes publics, la DGFIP et les représentants des organismes locaux ont élaboré et diffusé un protocole d'échange commun favorisant la généralisation de la dématérialisation de leurs échanges sur l'ensemble du territoire. Le protocole d'échange standard ainsi adopté, dit PESv2, et qui sera le seul utilisé d'ici le 1^{er} janvier 2015², permet ainsi de transférer les données comptables (titres de recette, mandats de dépense et bordereaux les récapitulant signés électroniquement) entre l'ordonnateur et son comptable, mais aussi l'adoption de la signature dématérialisée de ses décisions par l'ordonnateur et la dématérialisation de toutes les pièces justifiant ces dernières (délibérations et arrêtés, factures, pièces d'exécution de marchés publics, états de paye...). Il s'agit donc d'une mutualisation emblématique et structurante entre ordonnateur et comptable entérinée par tous les acteurs au niveau national, celle du dispositif d'échange de données budgétaires et comptables sous forme numérique.

En s'appuyant sur ce socle partagé important, cette collaboration renforcée peut se traduire par le recours, combiné ou non en fonction du besoin de la collectivité locale ou hospitalière, à 4 types d'outils développés par la DGFIP.

➤ Des outils techniques de suivi de la qualité de la dématérialisation des pièces comptables et justificatives et des flux échangés :

– L'outil *Xémélios* est mis à la disposition de tous les acteurs de la chaîne comptable et financière (ordonnateurs, comptables et juges des comptes) pour leur permettre de lire informatiquement les pièces dématérialisées, de vérifier leur contenu et leur format ;

– Le guichet XML permet de contrôler les flux entrant dans Hélios, application comptable nationale du secteur public local, afin de maîtriser la qualité des flux dématérialisés échangés avec les ordonnateurs. Il vérifie la structure de chaque fichier à intégrer dans le système informatique de la DGFIP (Hélios), son respect des normes et la présence d'une signature électronique. En complément, le nouvel outil *PESOS* automatise le contrôle du respect, par chaque flux, du schéma de structuration des données dématérialisées.

➤ Des outils de dématérialisation des actes et des procédures :

– Un dispositif de *validation électronique* des pièces comptables et des états financiers annuels dématérialisés est fourni gratuitement aux ordonnateurs locaux souhaitant disposer d'une solution suffisamment simple ;

– Un dispositif de *paiement dématérialisé par carte bancaire en ligne* des recettes dénommé TIPI, ainsi que des *moyens simplifiés de paiement* pour les dépenses courantes dans un environnement dématérialisé : *carte achat ou prélèvement automatique, par exemple* ;

➤ Une plateforme d'échange de documents dématérialisés : le *portail Internet gestion publique (PIGP)* permet aux ordonnateurs d'échanger avec leur comptable des fichiers de pièces dématérialisées et de consulter en ligne les données enregistrées dans l'application Hélios (les échanges de données dématérialisées sur supports physiques de type disquette, CD-Rom ou clé USB étant abandonnés depuis le 1^{er} janvier 2012).

➤ Des outils partagés de pilotage et de restitution :

– L'accès au « *tableau de bord de l' élu* » tenu sous l'outil DELPHES, en cours d'extension aux ordonnateurs hospitaliers, est un premier élément de réponse à la mutualisation des données agrégées portant sur les domaines comptables et financiers : 15 indicateurs synthétiques, regroupés en 3 domaines (dépense, recette et gestion globale) sont mis à disposition (ex : nombre de lignes de mandat émises,

2. Arrêté du 27 juin 2007 modifié.

délai global de paiement et délai du comptable pour les dépenses...);

- Le développement en cours d'un dispositif, concerté avec les associations nationales d'élus locaux, d'actualisation directe de l'application de l'ordonnateur sur l'état d'exécution de ses ordres de payer et de recouvrer, au moyen d'extractions de l'application Hélios transmises via un flux dit « PES retour » (ex : date de paiement d'une dépense, y compris celles dites « à bonne date » choisies par l'ordonnateur, date d'enregistrement comptable...).

Cette mobilisation de la DGFIP et de ses comptables dans l'accompagnement de la mutualisation et de la dématérialisation des procédures aux côtés des ordonnateurs locaux recouvre donc des réalisations et des offres concrètes.

Il convient toutefois de noter que cet investissement partenarial de la DGFIP rencontre une limite dans le secteur public local : les contraintes techniques inhérentes à l'application Hélios. La diversité des choix informatiques des collectivités locales contraignent aussi la portée de cette offre de la DGFIP.

Les caractéristiques de l'organisation informatique générale du secteur public local ne permettent pas d'envisager, pour l'instant du moins, une intégration complète de la chaîne de la dépense entre un ordonnateur et son comptable

Chaque acteur de la chaîne de la dépense locale est libre de choisir son système d'information, contrairement à la chaîne de la dépense de l'État où tous les ordonnateurs et tous les comptables utilisent un unique outil, Chorus, gérant en son sein les échanges entre eux. En conséquence, l'offre de service de dématérialisation de la DGFIP s'appuie sur le PESV2 permettant ces échanges dématérialisés entre des milliers d'applications différentes du secteur public local.

Si l'intégration fonctionnelle toujours plus poussée des services ordonnateurs est soutenue, les organisations et procédures de gestion des dépenses divergent forcément entre l'État et le secteur public local. Ainsi, les perspectives d'une intégration fonctionnelle maximale de l'ordonnateur et du comptable dans ce dernier secteur, pouvant aller jusqu'à la mutualisation des services de dépense de l'ordonnateur et de son comptable au sein d'un service facturier, ne peuvent s'envisager à grande échelle de la même façon qu'ils se déploient pour l'exécution de la dépense de l'État.

Aujourd'hui largement pratiqué par l'État et les établissements publics nationaux, le service facturier associe l'ordonnateur et son comptable

dans une chaîne de la dépense intégrée, rendue notamment possible par le partage entre les deux acteurs de leur système d'information Chorus.

Or, si le cadre juridique applicable au secteur public local a dernièrement évolué pour ouvrir cette possibilité juridique de service facturier dans le secteur public local (article 41 du décret n° 2012-1242 du 7 novembre 2012³), l'architecture informatique de la chaîne de la dépense locale limite de facto la transposition pure et simple des services facturiers dont la conception même tient compte de Chorus.

Pour autant, la philosophie des services facturiers mis en œuvre par l'État pourrait être la même dans le secteur public local et hospitalier, cette organisation se présentant alors comme le prolongement naturel de la dématérialisation des pièces et des échanges par la mutualisation des procédures et des structures. Cependant, l'évolution future des systèmes d'information tant des ordonnateurs que des comptables est un préalable pour cheminer dans cette direction⁴.

Au-delà de cette contrainte informatique, la constitution d'un service facturier et surtout son succès devrait reposer principalement sur quatre postulats à partager par les acteurs locaux :

- Assurer un pilotage, accepté et opérationnel, des ressources humaines du service facturier qui sont placées sous l'autorité hiérarchique du comptable, notamment pour les personnels issus des services de l'ordonnateur et qui sont de loin les plus nombreux. Cet enjeu est à la fois sensible et primordial comme les expériences de l'État ou de l'AP-HP l'ont montré ;
- Mettre à disposition du service facturier des moyens de fonctionnement suffisants, notamment en matière de locaux, les centres des finances publics n'étant, le plus souvent, pas matériellement en mesure de l'accueillir, d'autant qu'un même comptable peut être assignataire de plusieurs organismes publics locaux différents qui ne sont pas tous nécessairement dans le périmètre de la mutualisation ;
- Définir précisément le partage des responsabilités entre l'ordonnateur et le comptable associés dans un service facturier, en matière de délais de paiement. En effet, au-delà des plafonds réglementaires (30 jours pour les organismes locaux et 50 jours pour les hôpitaux), l'intégration de leurs missions dans un même service peut brouiller la répartition des responsabilités entre les deux acteurs qui restent juridiquement séparés, notamment en cas d'intérêts moratoires à verser pour retard de paiement, et ce, alors même qu'ils peuvent avoir des objectifs

3. « Lorsqu'il est mis en place, un service facturier placé sous l'autorité d'un comptable public est chargé de recevoir et d'enregistrer les factures et titres établissant les droits acquis aux créanciers. Dans ce cas, le montant de la dépense est arrêté par le comptable au vu des factures et titres mentionnés à l'alinéa précédent et de la certification du service fait. Cette certification constitue l'ordre de payer défini aux articles 11 et 29 à 32. »

4. L'expérience conduite depuis 2011 par l'Assistance Publique des Hôpitaux de Paris (APHP) et engagée en 2013 par la Régie des Transports Marseillais (RTM), qui s'appuie tous les deux sur des systèmes d'information partagés entre l'ordonnateur et son comptable, doivent ainsi constituer des laboratoires de cette intégration ultime, non seulement fonctionnelle mais structurelle, de la chaîne de la dépense, qui mutualise les contrôles de l'ordonnateur et du comptable, dans le respect du principe de séparation de l'ordonnateur et du comptable.

divergents : le comptable cherchant à réduire toujours davantage son délai de paiement, l'ordonnateur pouvant privilégier un paiement le plus proche possible du plafond réglementaire pour optimiser sa trésorerie ;

- Enfin, organiser une gouvernance ad hoc équilibrée et opérationnelle, en préconisant par exemple que le comptable responsable du service facturier soit secondé par un représentant de l'ordonnateur ou qu'un comité de suivi partenarial soit régulièrement réuni et s'assure de l'effectivité de l'accès partagé aux informations et du pilotage en commun de l'activité.

Dans l'attente des premiers retours d'expérience et d'évolutions informatiques, la DGFIP réaffirme par ailleurs son ambition d'optimiser le circuit de la dépense publique à l'avenir, en continuant d'investir dans la dématérialisation des échanges avec ses partenaires locaux.

Le dépassement des limites informatiques actuelles par l'enrichissement continu de l'offre de service de l'État-DGFIP à tous ses partenaires, afin de parvenir à terme à la dématérialisation, de bout en bout, de la chaîne de la dépense publique, de l'achat à l'archivage.

De la dématérialisation de la facture...

La démarche volontariste de la DGFIP s'inscrit dans un projet global en faveur de la dématérialisation, de bout en bout, de la chaîne de la dépense. Ainsi, l'obligation de dématérialisation des pièces comptables et justificatives qui s'imposera aux métropoles d'ici 3 ans⁵ et sans doute demain aux autres collectivités, entérine la généralisation de ce principe. Il devra s'articuler avec l'obligation, complémentaire, de dématérialisation par les fournisseurs des factures créée par la loi du 2 janvier 2014 habilitant le Gouvernement à simplifier et sécuriser la vie des entreprises par ordonnance. Cette obligation nouvelle tire les conséquences de l'actuel faible taux de dématérialisation des factures adressées par ses fournisseurs à l'État depuis l'entrée en vigueur de la loi de modernisation de l'économie, dite LME, du 4 août 2008⁶, qui est pourtant opérationnelle depuis le 1^{er} janvier 2012⁷. Convaincu qu'il s'agit d'un levier important d'efficacité économique, le législateur a validé le principe non plus du choix, mais de l'obligation de dématérialiser ces

documents, en l'étendant à l'ensemble de l'achat public et non plus seulement à celui de l'État.

Cohérente avec le projet de directive européenne relative à la facturation électronique dans le cadre des marchés publics qui vise à uniformiser progressivement les standards informatiques au sein de l'Union et à l'instar d'autres États membres (Danemark, Finlande, Suède, mais aussi Autriche ou Italie à compter de 2014), l'ordonnance, déposée d'ici l'été 2014, demandera aux entreprises, et plus généralement aux émetteurs de factures, de dématérialiser progressivement les factures qu'ils adressent aux acheteurs publics, y compris dans le secteur public local, dans le cadre de contrats publics. Le

dispositif préexistant pour l'État, sera ainsi étendu à tous les acheteurs publics, à commencer par les collectivités locales, dont les représentants s'y sont montrés très favorables au sein de la « structure nationale partenariale » (SNP), instance de concertation régulièrement réunie par la DGFIP sur la dématérialisation des échanges qui associe représentants des élus locaux, mais aussi des hôpitaux publics et des juridictions financières.

Ce passage à la facture dématérialisée pour l'exécution des dépenses, qui concernera près de 100 millions de factures par an (État, collectivités et leurs établissements), dont près de 54 millions pour les seules collectivités locales et 18 millions pour les hôpitaux, devrait s'opérer de manière progressive entre 2017 et 2020 afin de tenir compte des capacités d'évolution des entreprises en fonction de leur taille⁸. Les grandes entreprises représentant 30 % du nombre des factures adressées à l'État, engageront les premières cette innovation, suivies chaque année par les entreprises de taille intermédiaire, puis les PME et enfin les micro entreprises. De leur côté, les acheteurs publics devront être en capacité de recevoir ces factures dématérialisées dès 2017. À terme, cette dématérialisation de la facturation de l'achat public devrait être notamment source d'une diminution des coûts de fonctionnement (rationalisation des tâches et diminution de la manipulation des documents), d'une amélioration des délais de paiement, levier de compétitivité économique pour les entreprises, mais aussi de la qualité des comptes des personnes publiques et donc de la capacité de pilotage de leurs ressources et de leurs charges.

Dans ce cadre, la DGFIP propose de mutualiser gratuitement l'usage de son portail « Chorus Factures », déjà utilisé par les fournisseurs de

“ la DGFIP propose de mutualiser gratuitement l'usage de son portail « Chorus Factures » ”

5. Article 75 de la loi du 27 janvier 2014.

6. Art. 25 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 dite LME.

7. Décret n° 2011-1937 du 22 décembre 2011 précisant les modalités de mise en œuvre de la LME en s'appuyant sur la dématérialisation des factures fiscales qui admettent désormais le format PDF non signé dès lors qu'une piste d'audit existe et permet de contrôler la régularité de la facture contrôlée.

8. Selon la classification établie par le décret n° 2008-1354 du 18 décembre 2008 relatif aux critères permettant de déterminer la catégorie d'appartenance d'une entreprise : micro entreprise (-10 salariés, CA ou bilan inférieur à 2 M€) ; PME (-250 salariés, CA inférieur à 50 M€ ou bilan inférieur à 43 M€) ; entreprise de taille intermédiaire (250 à 5 000 salariés, CA inférieur à 1,5 M€ ou bilan inférieur à 2 M€) ; grandes entreprises (toutes les autres).

l'État, comme site de dépôt de toutes les factures adressées à des autorités publiques (État, collectivités locales, hôpitaux publics, établissements publics nationaux, établissements publics locaux). Opérationnel depuis janvier 2012, le portail sera ainsi à même de dématérialiser, de bout en bout, les factures entre les fournisseurs des acheteurs publics, Chorus constituant le portail d'entrée et de raccordement, d'une part, avec l'application nationale comptable Hélios du secteur public local et hospitalier et, d'autre part, avec les systèmes d'information des autres entités publiques, y compris les collectivités locales, au besoin *via* le PIGP notamment pour les plus petites collectivités ou celles dont le degré de dématérialisation le nécessitera. Le raccordement à ce portail permettra également aux fournisseurs de suivre l'avancement du traitement des factures qui y sont déposées.

Ce dispositif permettra en plus de laisser le choix du mode de dématérialisation retenu par l'entreprise parmi les 3 options techniques déjà existantes. De la plus artisanale, pour faciliter l'entrée dans la démarche des plus petites entreprises et entités publiques émettrices de factures, à la plus optimale, avec pour ambition de généraliser à terme cette « dématérialisation native » au bénéfice de tous les acteurs de la chaîne de la dépense, du fournisseur, y compris public, au comptable public, en passant par l'ordonnateur. Il sera possible :

- de s'inscrire sur le portail puis de saisir manuellement chaque facture unitairement. Cette première option écarte toute démarche de raccordement informatique, mais conduit à une double saisie pour le fournisseur, dans sa comptabilité et sur le portail Internet mutualisé. Ce mode de transmission s'adresse *a priori* plutôt aux fournisseurs qui n'émettent que ponctuellement des factures, au moins dans un premier temps ;
- d'échanger des factures générées par le système de facturation du fournisseur (format PDF ou XML), directement déposées sur le portail d'échange qui confirme les données. Cette deuxième option permet l'émission de facture automatiquement, au format normalisé, sans démarche de raccordement technique à gérer, le stockage et le suivi des échanges étant pris en charge par le portail. Cependant, chaque facture doit encore être déposée « manuellement » sur le portail ce qui limite les gains. Ce mode de transmission sera sans doute privilégié par les fournisseurs émettant un nombre moyen de factures et disposant d'un système informa-

tique de facturation le permettant (facture au format XML ou PDF, signé ou non) ;

- d'échanger des données informatisées (EDI), option la plus intégrée, qui permet l'émission de factures automatiquement au format normalisé et entièrement automatisée sans l'intervention manuelle. Ce mode de transmission sera d'abord celui des fournisseurs qui produisent un nombre important de factures (milliers) et qui transmettent ainsi directement, ou en passant par un opérateur de dématérialisation, leur facture en mode « flux » sous la forme de fichier de données structurées.

Cette obligation prochaine de dématérialisation des factures, en plus de l'effet d'entraînement qu'elle pourrait engendrer dans les échanges commerciaux privés, devrait non seulement permettre de supprimer à terme des tâches à faible valeur ajoutée qui représentent un coût significatif pour les émetteurs comme pour les receveurs de factures sur papier (émission, mise sous pli, affranchissement, réception, tri, traitement, saisie et archivage), mais aussi d'améliorer et de simplifier notamment :

- le nombre de circuits d'envoi de facture (papier, portail, flux, courriel...) ;
- le nombre d'adresses de facturation (potentiellement optimisé par la constitution de centres de services partagés de facturation chez les ordonnateurs locaux) ;
- le nombre et l'identification des services responsables des achats ;
- les procédures de traitement de la facture de sa réception jusqu'au paiement.

Parallèlement à sa proposition d'un portail national unique facilitant le respect de l'obligation nouvelle de dématérialisation des factures adressées par leurs fournisseurs aux ordonnateurs publics, la DGFIP s'est engagée également, à l'autre bout de la chaîne de la dépense et avec le soutien de la Cour des comptes, dans la mutualisation de l'archivage électronique.

... à l'archivage électronique

En effet, une fois la facture dématérialisée, il ne serait pas cohérent de s'arrêter en si bon chemin en ne poursuivant pas la dématérialisation de l'aval de la chaîne de la dépense qui va jusqu'à l'archivage de ladite facture, désormais nativement dématérialisée, et de toutes les pièces justificatives de la dépense.

C'est dans cette perspective que la DGFIP étudie actuellement la faisabilité d'une offre de mutualisation de l'archivage électronique destinée d'une

part aux collectivités locales et hospitalières et d'autre part au juge des comptes. Que ce soit à partir des factures dématérialisées échangées demain via le portail Chorus factures entre l'entreprise et l'ordonnateur, ou à partir des pièces justificatives dématérialisées transportées par le PESv2 de l'ordonnateur jusqu'à son comptable, l'ensemble des pièces justificatives de la dépense a vocation, d'une part, à être automatiquement pris en compte dans l'application comptable Hélios et dans le système d'information des collectivités et des hôpitaux (via le portail internet mutualisé⁹ ou un tiers de télétransmission) et, d'autre part, à être conservé dans un espace partagé d'archivage électronique, garanti par la DGFIP, qui permette de dématérialiser le compte de gestion mis à disposition (accès en ligne) et non plus porté auprès du juge financier.

Telle est l'ambition du projet de mutualisation du silo d'archivage ATLAS de la DGFIP, couplé avec un outil de requêtage adapté au besoin de ses divers utilisateurs (ordonnateur, comptable, juge financier).

Le projet a été initié par une déclaration commune des ministres de l'Économie et des Finances et chargé du Budget, du Premier Président et du Procureur général près la Cour des comptes en date du 24 juin 2013. En effet, le passage de la portabilité à la quérabilité des comptes publics par le juge des comptes suppose de mutualiser avec lui leur archivage électronique. Le développement d'un outil de consultation et de requêtage de l'outil ATLAS archivant les pièces dématérialisées des comptes annuels permettrait de supprimer des tonnes de documents papier dont l'exploitation est difficile, le stockage très coûteux pour tous les acteurs et les coûts de fonctionnement (papier, affranchissement, transport) exorbitants à l'aire du numérique. Fort de ce constat partagé par les comptables publics et les juridictions financières, la DGFIP propose d'optimiser cet investissement pour l'avenir, d'une part, en permettant également aux collectivités à la recherche d'une solution (souvent les plus petites), de pouvoir bénéficier d'un espace d'archivage électronique mis à leur disposition par l'État et, d'autre part, en alimentant directement ATLAS des factures dématérialisées qui seront obligatoirement déposées sur le portail « Chorus Factures » par les fournisseurs des acheteurs publics¹⁰. Cet archivage électronique, direct et automatique dans le silo du compte de gestion soumis au juge financier et pris en compte directement et automatiquement dans l'application comptable Hélios, ne pourra qu'inciter les ordonnateurs à procéder aux réingénieries nécessaires

de leur organisation, afin que la dématérialisation native des pièces de la dépense soit, à terme, une réalité chez l'ordonnateur, puis chez le comptable public et enfin chez le juge des comptes.

Dans l'attente d'une appropriation accrue, pour ne pas dire de la banalisation de la dématérialisation sur la totalité de la chaîne de la dépense, c'est-à-dire tant des pièces budgétaires et comptables, électroniquement signées, que des pièces justificatives, regroupées dans un compte de gestion totalement dématérialisé, la mutualisation des contrôles de la dépense est rendue possible par l'application du principe de sélectivité en concentrant l'effort sur les dépenses publiques à forts enjeux. Cette mutualisation des contrôles, qui peut heurter certaines habitudes, constitue l'autre levier d'optimisation de la chaîne de la dépense publique et de l'action publique.

Complémentaire des dématérialisations engagées, le renouvellement en cours du partenariat entre l'ordonnateur et son comptable : le bénéfice partagé de la sélectivité du contrôle de la dépense

La mutualisation des contrôles des dépenses à payer peut être minimale (partage du seul bilan du contrôle hiérarchisé de la dépense entre l'ordonnateur et le comptable) ou renforcée (repositionnement des contrôles du comptable permis par la fiabilisation de ceux de l'ordonnateur dans le cadre du contrôle allégé en partenariat). Mais les deux voies présentent un potentiel élevé de promotion de la dématérialisation.

La mutualisation du contrôle des dépenses entre l'ordonnateur et le comptable est ainsi au cœur de la démarche de simplification et de dématérialisation de la chaîne de la dépense. La consolidation législative en 2011 du régime de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables¹¹ et le nouveau décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique ont d'ailleurs confirmé en droit ce principe de sélectivité du contrôle de la dépense, qu'il se traduise par un contrôle hiérarchisé à l'initiative du seul comptable ou par un contrôle partenarial du comptable avec son ordonnateur.

Du contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD)...

Le décret précité du 7 novembre 2012¹² autorise expressément le comptable à opérer ses contrôles de manière hiérarchisée, en fonction des caractéristiques des dépenses de l'ordonnateur concerné et de son évaluation du risque. En s'appuyant sur une méthodologie définie par

9. Portail internet de la gestion publique (PIGP).

10. Cf. développement précédent sur la dématérialisation de la facture.

11. Article 60 modifié de la loi n° 63-156 du 23 février 1963.

12. 1^{er} alinéa de l'article 42 du décret n° 2012-1266 du 7 novembre 2012 GBCP.

la DGFIP, le comptable peut donc, aussi souvent que possible, adapter l'intensité, la périodicité et le périmètre de ses contrôles en se conformant à un plan de contrôle qu'il détermine conformément à l'arrêté du 25 juillet 2013 encadrant le contrôle sélectif de la dépense.

Si la généralisation progressive du recours au CHD par les comptables est transparente pour l'ordonnateur, puisqu'il n'a connaissance ni des choix, ni de l'intensité des vérifications du comptable, cette optimisation de l'action du comptable tient néanmoins compte de la connaissance que celui-ci a des résultats des contrôles effectués par l'ordonnateur (taux des anomalies constatées par le comptable). En retour, il est dans l'intérêt des deux acteurs que l'ordonnateur ait connaissance des anomalies de traitement des dépenses détectées par les services du comptable pour pouvoir y remédier (cercle vertueux).

Au-delà de cet ajustement implicite des contrôles opérés aux deux bouts de la chaîne de la dépense, les restitutions que le comptable doit régulièrement faire à l'ordonnateur du résultat de son visa sélectif constituent un outil important d'amélioration des contrôles de dépense publique locale et donc de la qualité du mandatement. Le recensement des erreurs décelées par le CHD du comptable et les zones de risques identifiées et ainsi partagées avec l'ordonnateur enrichissent l'offre de service du comptable à l'ordonnateur. Il s'agit en effet de limiter autant que possible les rejets de mandats de dépense – qui doivent demeurer des actes forts en cas de difficulté majeure et/ou persistante – en privilégiant une approche dynamique et partenariale d'optimisation du double niveau des contrôles (avant et après mandatement). Ce partenariat renforcé est rendu possible par les restitutions synthétiques du CHD des comptables identifiant les forces et les faiblesses du mandatement de la dépense de l'ordonnateur, en complément des corrections quasi immédiates, au coup par coup, des anomalies constatées dans les échanges quotidiens.

Cette convergence des contrôles effectués respectivement par l'ordonnateur et son comptable, autorisée par les restitutions du CHD au bénéfice de la meilleure qualité de la dépense publique locale, est d'autant plus efficace qu'elle s'appuie sur la dématérialisation globale des échanges. En effet, le déploiement conjugué du CHD et de la dématérialisation sont des accélérateurs de :

- l'automatisation accrue des contrôles dans l'application Hélios, sans rupture de la chaîne de traitement entre l'ordonnateur et le comptable ;

- l'optimisation des gains résultant de la dématérialisation des pièces justificatives, notamment dans les secteurs à forte volumétrie, telle que la paye des fonctionnaires territoriaux ;
- l'optimisation des délais d'intervention du comptable, facteur de réduction du délai de transmission et de prise en charge des mandats au profit des ordonnateurs et, mécaniquement, des délais de paiement des fournisseurs.

Fort des perspectives de modernisation déjà offertes par la sélectivité des contrôles appliquée par le seul comptable (CHD), le partage de ce principe de sélectivité par le comptable et son ordonnateur, doit découpler les gains d'une telle mutualisation d'autant qu'il peut s'appuyer sur une dématérialisation optimisée des pièces et des flux.

... au contrôle allégé en partenariat (CAP)

Le contrôle allégé en partenariat (CAP) permet ainsi de passer d'un contrôle des dépenses (CHD) qui transitent de bout en bout de cette chaîne, à un contrôle de la chaîne elle-même, le comptable n'opérant ensuite que des contrôles des « produits » de celle-ci par sondage.

Contrairement au CHD, le CAP nécessite que l'ordonnateur accepte de nouer un partenariat avec son comptable public pour assurer en commun la maîtrise des risques de l'ensemble de la chaîne de gestion, de tout ou partie des différentes catégories de dépenses qu'ils choisissent conjointement. Le comptable demeure chargé de sanctionner les erreurs de mandatement (rejet), mais il lui revient surtout d'aider l'ordonnateur à prévenir les risques en amont même du mandatement. L'analyse préalable et partagée de la chaîne de la dépense de l'ordonnateur au comptable, c'est-à-dire de son ordonnancement jusqu'à son paiement, permet *in fine* au comptable de procéder à un contrôle dont la sélectivité est encore plus efficace car ciblée sur les segments conjointement identifiés comme risqués, avec l'ordonnateur.

Le même décret du 7 novembre 2012¹³ fonde ce partenariat de l'ordonnateur et du comptable dans la mise en œuvre d'une approche sélective du contrôle de la dépense, dans les conditions fixées par un arrêté du 11 mai 2011 modifié.

La démarche partenariale dans laquelle l'ordonnateur et son comptable doivent s'engager suit une procédure sécurisée qui assure aux deux partenaires la maîtrise du processus, de ses conclusions et de ses conséquences. Compte

13. 2^{ème} alinéa de l'article 42 du décret n° 2012-1266 du 7 novembre 2012 GBCP.

tenu de l'implication attendue des partenaires et à l'aune des premiers retours d'expérience, la DGFIP actualise actuellement la méthodologie pour les plus petites collectivités, afin que ce dispositif de mutualisation, dont les gains sont avérés pour le comptable comme pour l'ordonnateur, puisse bénéficier à tous les organismes publics locaux, indépendamment de leurs moyens et de leur taille.

Cette démarche partenariale s'amorce en pratique par une lettre de mission cosignée par les deux acteurs qui initie le diagnostic partagé de la chaîne de la dépense en identifiant la nature des dépenses qu'il est proposé de soumettre au CAP. C'est le premier acte fort vers la relation de confiance qui préside à la mutualisation des contrôles de la chaîne de la dépense au bénéfice de l'action publique qu'elle finance.

Elle se fonde ensuite sur la conduite d'un diagnostic conjoint afin d'analyser les procédures mises en œuvre, du service gestionnaire de l'ordonnateur qui passe la commande d'un bien ou d'une prestation, à celui du comptable qui paie la facture correspondante. L'objectif commun doit être d'évaluer la fiabilité de la chaîne dans son continuum, y compris l'efficacité des contrôles effectués par les différents acteurs, afin d'identifier les incohérences, les redondances, voire les insuffisances et de proposer des solutions pour lever, ou du moins mieux maîtriser, ces zones de risque. C'est à ce stade que l'enrichissement en cours des fonctionnalités de l'application Hélios est nécessaire pour que le comptable dispose de tous les outils d'analyse nécessaires à un diagnostic pertinent de l'ensemble de la chaîne, du mandatement jusqu'à son propre traitement. C'est également à ce stade que toutes les pistes de mutualisations de contrôle interne entre le comptable et l'ordonnateur doivent être développées et que les avantages et les conditions de la dématérialisation des pièces justificatives pour l'ordonnateur, dans une recherche d'efficacité de sa propre organisation et de ses moyens, peuvent être mis en évidence.

Elle se traduit, enfin, par un bilan partagé entre l'ordonnateur et son comptable et, au besoin, par l'adoption conjointe d'un plan d'action pour résorber les faiblesses éventuellement mises au jour. Cette étape est essentielle à la fiabilisation de la chaîne de la dépense qui permet de prévenir, plutôt que de sanctionner les irrégularités des ordres de payer et donc d'améliorer globalement le mandatement et le paiement des dépenses, en maintenant les contrôles sur les zones de risques identifiées ou en les concentrant

sur les dépenses à enjeux ou sensibles, notamment pour l'ordonnateur.

C'est à l'issue de cette première phase de constat et de fiabilisation de la chaîne continue de la dépense que les deux partenaires doivent formaliser une convention de CAP qui fixe leurs engagements réciproques pour assurer la fiabilité de cette chaîne, y compris dans la durée. Cet engagement implique que les deux acteurs vérifient régulièrement que les conditions de leur accord sont respectées.

Dans cette chaîne de dépense sécurisée par la confiance réciproque, le comptable procédera alors non plus à des contrôles *a priori* sur toutes les dépenses demandées par l'ordonnateur, mais à des contrôles *a posteriori* et par sondage. Cet échantillonnage des contrôles permet de simplifier la tâche du comptable qui recentre ses moyens sur les dépenses à enjeux ou à risque dans l'intérêt aussi de l'ordonnateur qui ne tire pas avantage de dépenses payées à tort dans un contexte budgétaire de plus en plus contraint.

Mais c'est aussi cette chaîne de dépense sécurisée et de confiance réciproque qui autorise la dispense pour l'ordonnateur de produire les pièces justificatives de ces dépenses, tel que l'impose sinon l'article D.1617-19 du code général des collectivités territoriales, en deçà de certains seuils. Cette dispense est source de gains potentiels importants pour l'ordonnateur qui, s'il conserve l'obligation d'archiver ces documents et de les tenir à disposition, en tant que de besoins, du comptable, voire du juge financier (tous deux disposant d'un droit d'évocation), ne les transmet alors plus systématiquement.

Afin de conforter ce levier d'allègement significatif de charges pour l'ordonnateur qui s'engage dans une démarche de CAP, le seuil plafond de cette dispense de production de pièces a été récemment augmenté et adapté à la nature des dépenses, afin d'optimiser l'investissement de l'ordonnateur dans la fiabilisation de sa chaîne de dépense, mais aussi dans la dématérialisation de son archivage. L'arrêté du 6 janvier 2014, modifiant l'arrêté-cadre du 11 mai 2011, prévoit ainsi désormais que cette dispense peut être contractualisée en deçà de 2 000 € pour les dépenses de personnel et d'indemnités des élus locaux et en deçà de 1 000 € pour les autres dépenses, soit potentiellement pour plus de 70 % des pièces justificatives actuellement échangées¹⁴.

Les engagements réciproques d'un ordonnateur et de son comptable dans une convention de CAP suivent donc une logique « gagnant-gagnant » puisqu'ils permettent :

14. Sur les 77 millions de mandats de dépense traités en 2012 par les comptables du secteur public local, seuls 22 millions, soit 28,5 % du total, comportaient un montant supérieur à 1 000 €.

- de réduire très significativement l'obligation de dématérialisation des pièces justificatives à transmettre par l'ordonnateur à son comptable, ce qui n'est pas négligeable dans la perspective d'une généralisation progressive de la dématérialisation de toutes les pièces budgétaires, comptables et justificatives échangées ;
- d'optimiser les contrôles effectués par le comptable en tenant mieux compte de la qualité globale de la chaîne de la dépense de l'ordre de payer jusqu'au paiement lui-même ;
- d'accélérer les délais de paiement par un contrôle *a posteriori* d'un échantillon réduit d'opérations lorsque les risques sont suffisamment maîtrisés sur toute la chaîne ;
- de fiabiliser les comptes en incitant l'ordonnateur à approfondir et à formaliser son contrôle interne du traitement des dépenses dans ses services avec le soutien du comptable, ce qui est un préliminaire indispensable à la fiabilisation voire la certification de ses comptes ;
- de bénéficier pour l'ordonnateur de restitutions régulières de son comptable sur les résultats de la chaîne de la dépense et donc sur la performance de ses services et sur l'efficacité du management ;
- en cas de dispense de transmission des pièces justificatives, une simplification des tâches du comptable comme de l'ordonnateur, notamment pour la constitution du compte de gestion à destination du juge financier.

En définitive, qu'il s'agisse de CHD ou du CAP, l'intérêt de la mutualisation du contrôle de la chaîne de la dépense s'appuyant sur le principe de sélectivité se vérifie pour l'ordonnateur comme pour le comptable et de manière plus que proportionnelle avec l'augmentation du degré de partenariat noué entre eux et sans que des investissements trop lourds, notamment informatiques, soient nécessaires.

Conclusion

La DGFIP renouvelle, jour après jour, son implication dans le développement des pratiques partenariales entre ordonnateurs et comptables, mais en tenant compte des contraintes juridiques et de moyens très hétérogènes qui pèsent sur chaque acteur local. Ces mutualisations et engagements réciproques sont d'ailleurs plus immé-

diatement opérationnels que des solutions plus intégrées qui, à l'instar du service facturier, sont des modèles théoriques plus séduisants, mais aussi moins réalistes, compte tenu des caractéristiques du secteur public local à ce jour.

Dès lors, le pragmatisme et la recherche d'efficacité partagée de la dépense publique commandent de privilégier trois leviers de promotion de la mutualisation des traitements de la dépense publique locale et la DGFIP propose en conséquence :

- un soutien quotidien par les comptables publics des initiatives des collectivités locales et hospitalières s'engageant dans la réingénierie de leur service ou la dématérialisation des pièces et des procédures ;
- une offre de services aux ordonnateurs locaux et hospitaliers, toujours plus développée, au soutien notamment de la dématérialisation des pièces et des échanges, y compris demain en matière de portail de facturation dématérialisée ou d'archivage électronique dans un contexte d'obligation de dématérialisation croissante, au niveau national comme européen,
- un environnement favorable aux initiatives partenariales locales qui mettent en œuvre le principe de sélectivité du contrôle de la dépense. Elle encourage l'optimisation de la pratique sur le terrain du contrôle hiérarchisé de la dépense afin d'instaurer un cercle vertueux d'amélioration continue de ses traitements par chaque ordonnateur, en la couplant autant que possible avec l'obligation de dématérialisation globale. Elle soutient également le déploiement plus actif et large du contrôle allégé en partenariat pour fiabiliser autant que possible les chaînes de la dépense en s'appuyant aussi sur la dématérialisation.

La mutualisation des tâches, dont la dématérialisation des échanges est l'un des leviers, tout comme la prise en compte des risques et des enjeux dans la conduite de l'action publique, à laquelle collectivités locales et hospitalières et comptables publics contribuent jour après jour, constituent donc des moyens importants pour améliorer la maîtrise et l'efficacité de la dépense publique locale. Cette ambition, qui se concrétise au quotidien, s'inscrit pleinement dans la démarche stratégique de la DGFIP se projetant jusqu'en 2018. ■



Jacques PERENNES
Conservateur des Hypothèques honoraire

Les outils fonciers des collectivités locales : comment renforcer des dispositifs encore trop méconnus ?

Résumé d'un rapport d'information
du Sénat d'octobre 2013

Au moment où se dessinent de nouvelles configurations géographiques et de compétence des collectivités territoriales, il apparaît que l'action foncière est au cœur de toute politique d'aménagement et de développement susceptible d'être mise en œuvre par ces dernières, afin de renforcer l'attractivité des territoires, réduire les inégalités, et encore satisfaire les besoins des habitants en matière de logement, de services, d'emploi et de mobilité. Les collectivités territoriales doivent pour cela disposer des outils juridiques et techniques permettant de mettre en place leurs projets. Pour autant, ces moyens sont complexes, instables et parfois mal connus.

La commission des lois et celle des finances du Sénat ont suscité un rapport (octobre 2013) contenant des propositions destinées à renforcer la mise en œuvre des actions foncières des collectivités locales. Par ailleurs, la Cour des Comptes a fait en 2013 plusieurs recommandations tant pour l'État que pour les collectivités territoriales au sujet de la gestion de leur patrimoine immobilier. Ces propositions et recommandations sont présentées ici.

Construire des logements, développer l'attractivité économique du territoire ou aménager l'espace public, dépendent de la capacité des collectivités territoriales à mobiliser du foncier. Ces moyens sont divers, complexes, instables et mal connus.

Un groupe de travail, commun à la commission des lois et à la commission des finances du Sénat, présente un état des lieux et formule des propositions pour améliorer l'efficacité des outils de maîtrise du foncier.

Une planification plus lisible, plus cohérente et plus efficace – Renforcer des dispositifs trop méconnus

Le groupe part du constat que si les documents d'urbanisme offrent aux collectivités locales la possibilité de mettre en œuvre une stratégie foncière de long terme, les prescriptions et documents d'urbanisme se sont multipliés et la succession des études d'impact allonge considérablement le temps de l'aménagement.

Il fait les propositions suivantes :

Simplifier et mieux articuler les documents d'urbanisme

D'une part, stabiliser les normes urbanistiques existantes dans le temps. D'autre part, renforcer la cohérence et la lisibilité des documents d'urbanisme, via un schéma régional intégrateur, dont le schéma régional d'aménagement et de développement durable du territoire (SRADDT) pourrait assurer le rôle.

Un plan local d'urbanisme intercommunal sous conditions

Les rapporteurs estiment que les PLUi constituent une démarche pertinente, mais qui nécessite un temps d'appropriation. D'où la proposition d'en différer la mise en place en laissant aux maires leur pouvoir d'initiative et leur droit de veto.

Maîtriser les contentieux

Afin de professionnaliser la fixation des indemnités d'expropriation, il est proposé de spécialiser des juges de l'expropriation dans le ressort de chaque cour d'appel.

Utiliser le droit de préemption dans un sens plus conforme à ses objectifs initiaux

Il conviendrait de mieux adapter le droit de préemption aux besoins des collectivités et d'abonder des fonds régionaux de couverture du risque d'augmentation du coût des terrains acquis via cette procédure, en cas de contentieux. (Cf *infra* « France Domaine : des évaluations en question »)

Donner aux élus locaux les moyens fiscaux de mener une véritable politique foncière

Maîtriser l'impact de la fiscalité de l'État applicable au foncier

Il convient de mettre un terme à l'instabilité de la règle fiscale (cf. notamment le régime de taxation des plus-values immobilières) qui suscite un phénomène de rétention du foncier et favorise sa cherté.

Les rapporteurs sont favorables à une meilleure association des collectivités aux éventuelles réformes de l'État touchant à la taxation du foncier, et préconisent deux orientations :

- privilégier un régime d'imposition simple et lisible pour le contribuable ;
- écarter toute solution ayant pour effet de transférer le poids de l'impôt foncier à partir des résidences secondaires et terrains vers les résidences principales.

Les collectivités disposent d'instruments fiscaux nombreux, complexes et mal connus

Ces instruments fiscaux permettent de taxer des plus-values résultant d'une opération d'urbanisme, taxer une détention improductive afin de

libérer du foncier, financer des équipements publics ou lutter contre l'étalement urbain. Pour autant, ces dispositifs (taxe forfaitaire sur la cession de terrains rendus constructibles, taxe « Grenelle II », taxe sur les friches commerciales) sont très peu utilisés. Les rapporteurs recommandent une évaluation préalable à toute modification de ces dispositifs et une identification des bonnes pratiques des collectivités qui les utilisent. Ils alertent sur la mise en place de la majoration des valeurs cadastrales appliquées à la taxe foncière sur les propriétés non bâties qui s'appliquera de plein droit dès le 1^{er} janvier 2014 dans certaines zones. Ailleurs, l'État doit fournir aux collectivités les simulations nécessaires pour qu'elles puissent se déterminer.

Mieux utiliser les outils institutionnels

Le recours à France Domaine

Le défaut de précision du contenu de la saisine de France Domaine, qui procède à l'évaluation des biens, entraîne des retards dans la conduite des projets des collectivités locales. Aussi, il convient de préciser et de clarifier les modalités régissant la consultation préalable de France Domaine. De plus, les méthodes d'évaluation utilisées par France Domaine mériteraient d'être encadrées par catégories de biens et que soient clarifiés les critères d'utilisation des différentes méthodes existantes. (Cf *infra* « France Domaine : des évaluations en question »)

La mise en place d'un outil national d'observation du foncier

Les rapporteurs recommandent que soit créé un outil national interministériel d'observation du foncier, harmonisant et exploitant ces données, pour permettre aux acteurs publics – État et collectivités – d'avoir les moyens de définir une véritable stratégie foncière.

Les établissements publics fonciers.

Les EPF locaux (EPFL) et les EPF d'État (EPFE) interviennent à une échelle régionale, départementale, intercommunale dans un objectif commun : permettre aux personnes publiques de réaliser leurs opérations d'aménagement à court ou long terme. Il convient d'articuler au mieux leurs actions.

Les rapporteurs proposent de réaffirmer la priorité des EPFL sur les EPFE et d'interdire la superposition de deux EPF sur un même territoire. Les EPF sont des instruments utiles et leur mode d'action pertinent. Néanmoins, les rapporteurs proposent de réformer la carte des EPF en les adaptant aux spécificités territoriales, en favorisant l'échelle départementale pour les EPFL et en privilégiant l'extension du périmètre des EPFL existants pour couvrir les « zones blanches ».

Les SAFER

Pour les rapporteurs, il convient de renforcer la représentation des collectivités dans les conseils d'administration des SAFER, recentrer celles-ci sur leur cœur de métier et encadrer davantage les pouvoirs coercitifs dont elles disposent. En outre, il conviendrait de renforcer l'objectivité des critères de recours des SAFER au droit de préemption.

* * *

Nous avons par ailleurs sélectionné, dans le corps du rapport, deux sujets particuliers, l'un relatif aux propositions du Conseil d'État en matière de droit de préemption, et l'autre traitant de l'activité de France Domaine dans le cadre des politiques foncières des collectivités locales.

Enfin, il a paru utile de citer des extraits de la synthèse d'un rapport de la Cour des comptes traitant de « l'immobilier des collectivités locales » (*in* Rapport annuel 2013) compte tenu de la familiarité du sujet avec celui traité par la commission du Sénat.

Les propositions du Conseil d'État en matière de droit de préemption

L'étude du Conseil d'État conclut à la nécessité de réformer en profondeur le droit de préemption, non seulement pour lutter contre certaines dérives, mais surtout pour mieux l'adapter aux besoins des collectivités publiques.

Les propositions formulées par la section du rapport et des études s'articulent autour des idées suivantes :

- la redéfinition de la place du droit de préemption au sein des outils dont disposent les collectivités pour mener leur politique d'aménagement foncier ;
- une meilleure proportionnalité des prérogatives des collectivités ainsi que des contraintes procédurales qui pèsent sur elles aux nécessités de l'intérêt général ;
- un renforcement de la transparence au sein des collectivités en particulier en matière de fixation du prix ;
- la sécurisation de la situation après préemption ;
- le développement de l'information sur la politique de préemption.

Parmi les propositions, l'étude proposait notamment :

- d'enrichir le formulaire de Déclaration d'Intention d'Aliéner (DIA) de rubriques relatives à l'état du bien ;
- de reporter le transfert de propriété du bien préempté à la date de paiement du prix ;

- de limiter à trois mois le délai imparti à la collectivité pour s'acquitter du paiement ;
- de permettre au propriétaire de céder le bien à un prix égal ou supérieur à celui figurant dans la DIA initiale ou fixé par le juge ;
- de reconnaître au propriétaire initial ou à l'acquéreur évincé un droit à rétrocession du bien en cas d'inutilisation dans un délai de cinq ans.

France Domaine : des évaluations en question

France Domaine, service de la Direction Générale des Finances Publiques à compétence nationale, assume plusieurs missions : il représente l'État propriétaire ; il met en place la politique immobilière de l'État ; il est chargé des missions historiques des domaines, et, à ce titre, assure une fonction d'évaluateur.

Le champ de la consultation et les difficultés

France Domaine intervient dans les politiques foncières des collectivités locales afin de procéder à l'évaluation des biens, dans les nombreux cas prévus par les textes législatifs et réglementaires. L'avis des domaines est requis pour la plupart des opérations d'acquisition et de cession des collectivités locales.

L'assemblée délibérante lorsqu'elle se prononce sur le projet qui lui est soumis, doit disposer de l'avis de France Domaine qui est délivré par le directeur départemental des finances publiques territorialement compétent. S'il ne porte en aucun cas sur l'opportunité de l'opération projetée, mais sur ses conditions financières, il n'en demeure pas moins qu'il est pris en compte pour contrôler la légalité de la délibération qui décide de procéder à l'acquisition ou à la cession : si elle s'en écarte, les motifs doivent en être exposés.

Un régime insuffisamment encadré

Force est de souligner le caractère elliptique de la loi qui ne précise pas le périmètre de la saisine ou ne renvoie pas au pouvoir réglementaire le soin de l'encadrer, soulevant diverses difficultés. Dans la pratique, le défaut de précision du contenu de la saisine des domaines entraîne, pour les collectivités, des retards dans la conduite de leurs projets

Autre problème : celui de la durée de validité de l'avis. D'après les éléments recueillis, les pratiques divergent en l'absence de texte. Ce délai peut varier de six mois à un an. Le Conseil d'État considère néanmoins que la validité de l'avis cesse avec un changement notable dans les circonstances de fait ou de droit entourant l'opération. Dans ce cas, la collectivité doit solliciter un nouvel avis des domaines.

Il apparaît donc nécessaire de clarifier le régime qui entoure la consultation de France Domaine d'une part, pour répondre aux questions que se posent légitimement les élus locaux – l'action locale ne peut convenablement se conduire au milieu de tant d'incertitudes - et d'autre part, pour unifier les modalités qui l'entourent : périmètre de la saisine, pièces constitutives du dossier à l'appui, autorité locale compétente pour saisir le service, durée de validité de son avis.

Les méthodes d'évaluation et les difficultés

L'évaluation d'un bien peut être déterminée selon deux méthodes : la méthode dite par compte à rebours et la méthode par comparaison. Le choix de l'évaluateur dépend de l'objet du projet.

- Le compte à rebours consiste à soustraire le coût estimé des aménagements des recettes attendues de la cession des terrains aménagés. Il s'agit donc d'une méthode prospective qui estime la valorisation financière de ces biens en tenant compte de plusieurs paramètres : l'usage de destination du terrain ; sa constructibilité ; la valeur des aménagements qui y seront réalisés.

- L'évaluation par comparaison procède par collation des mutations les plus récentes intervenues dans un même secteur géographique que le bien à estimer et portant sur des actifs similaires en termes de caractéristiques physiques, de constructibilité, de sujétions...

Cette dernière méthode, statique, apparaît plus adaptée pour fixer la valeur vénale d'un immeuble bâti puisqu'elle n'a pas à prendre en compte la valeur des constructions qui sont l'objet du projet d'aménagement. Cependant, le principe général sur lequel s'appuie France Domaine est de caler l'évaluation sur ce que le bien peut potentiellement représenter à terme et non sur ce qu'il est au jour de l'estimation, c'est-à-dire l'application du compte à rebours. La méthode est notamment très utilisée pour les terrains à aménager et les terrains situés en centre-ville.

Pour que France Domaine puisse y recourir, la collectivité demanderesse doit présenter, à l'appui de sa demande, un bilan retraçant les divers postes de dépenses et de recettes afin que l'évaluation soit au plus juste. Il importe donc que les dossiers transmis par les collectivités soient complets.

Les difficultés

Les rapporteurs observent que l'évaluation est une opération d'autant plus délicate que le temps

de l'aménagement est long et que la situation du marché demeure, à terme, difficilement appréciable.

Les éléments recueillis au cours des auditions auxquelles ils ont procédé, conduisent à penser que ces aléas sont « compensés » par les caractéristiques des opérations conduites par les collectivités locales : leurs programmes d'aménagement comprennent, le plus souvent, la construction de logements sociaux et des équipements publics qui minorent les recettes estimées du projet. Il n'en reste pas moins que les critères de la méthode du compte à rebours reposent sur une circulaire. En raison de l'importance majeure de l'évaluation ainsi réalisée pour la conduite des projets d'aménagement des collectivités locales, il importe d'en clarifier les modalités et d'en assurer la publicité.

Les rapporteurs s'interrogent sur l'opportunité de réévaluer les seuils déterminant la consultation de France Domaine sur les opérations immobilières des collectivités locales. Si la question mérite d'être légitimement posée, il convient de mesurer les conséquences pour les autorités locales de toute modification des critères de saisine. Un tel changement ne doit pas fragiliser la régularité des programmes d'aménagement, faute pour les collectivités d'avoir bénéficié des conseils correspondants.

L'immobilier des collectivités locales. Extraits de la synthèse du rapport de la Cour des comptes 2013

Le patrimoine immobilier des collectivités territoriales et de leurs groupements s'accroît et se diversifie avec l'extension de leurs domaines d'intervention et les nouveaux besoins des habitants. Il représente un actif très important qui génère aussi des frais pour son fonctionnement. Aujourd'hui, alors que les administrations publiques locales sont appelées à contribuer à l'effort de redressement des finances publiques et, au regard des tensions qui s'exercent sur les budgets locaux, l'exercice d'une gestion plus performante des biens s'impose.

Élaborer une politique de valorisation du patrimoine public immobilier des collectivités territoriales

La situation immobilière actuelle résulte souvent d'une succession de décisions ponctuelles. En revanche, la définition d'une stratégie immobilière permet de disposer d'une vision d'ensemble claire, à moyen et long terme, faisant le lien entre les différentes politiques qui affectent le patrimoine immobilier. Les opérations immobilières qui traduisent cette vision d'ensemble résultent

cependant rarement de décisions prises après examen par les assemblées délibérantes.

Connaître les biens

L'inventaire physique, qui permet le recensement complet des biens et leur suivi, est parfois encore inexistant. Il est très souvent partiel et succinct, et insuffisamment renseigné. La gestion du patrimoine suppose aussi d'identifier précisément les régimes juridiques qui conditionnent les conditions d'occupation et les obligations attachées aux biens détenus et/ou occupés. Enfin, la gestion comptable du patrimoine permet la traçabilité des opérations et la vérification de leurs justifications.

Dans la plupart des cas, les états et les écritures se rapportant à des opérations immobilières ne répondent qu'imparfaitement aux règles de la qualité des comptes.

Optimiser les charges d'investissement et de fonctionnement

Les opérations de gestion immobilières mobilisent les compétences juridiques, techniques, comptables et budgétaires de divers services, mais ne sont pas intégrées dans une unité dédiée. Cette segmentation ne favorise pas la mobilisation des compétences et la maîtrise des coûts et des risques. Les constats faits par les chambres régionales indiquent que la gestion du patrimoine immobilier ne fait pas encore partie des préoccupations majeures de la plupart des collectivités territoriales. Les pratiques des collectivités territoriales qui ont mis en œuvre une gestion plus dynamique montrent, en revanche, que, si les coûts des actions entreprises restent modestes, les bénéfices en termes d'économie, d'efficacité et d'efficacité sont importants.

Recommandations de la Cour

Pour l'État :

- d'une part, sur les éléments et critères de décision relatifs aux opérations immobilières, d'autre part, sur leur bilan à leur dénouement ;
- bien distinguer, dans les inventaires des collectivités territoriales, entre les biens immobiliers relevant de leur domaine public et de leur domaine privé et mentionner les principales informations juridiques liées à l'origine et aux caractéristiques de leur propriété ;
- généraliser dans les grandes collectivités territoriales l'établissement d'un schéma directeur du patrimoine foncier et immobilier, articulé avec leur plan pluriannuel d'investissement ;

– renforcer l'obligation d'information des assemblées délibérantes, d'une part sur les éléments et critères de décision relatifs aux opérations immobilières, d'autre part sur leur bilan au moment du dénouement

– requérir pour les opérations immobilières importantes la production aux assemblées délibérantes des coûts globaux d'investissement et de fonctionnement avec une évaluation des solutions alternatives envisageables.

Pour l'État et les collectivités territoriales :

– mener à leur terme dans les meilleurs délais, au fur et à mesure de la rationalisation de la carte des établissements publics de coopération intercommunale, les démarches de décroisement de propriété, tant pour les biens transférés par l'État dans le cadre des lois de décentralisation, que pour ceux affectés aux intercommunalités ou revenus vers les communes ;

– veiller, par une collaboration renforcée des ordonnateurs et des comptables, à garantir la conformité du haut de bilan des comptes des collectivités territoriales avec la réalité de leur actif immobilier.

Pour les collectivités territoriales :

- établir, s'il y a lieu, l'inventaire physique, unique et complet prévu par la réglementation et veiller, lors de l'entrée à l'inventaire d'un bien, à ce qu'il ne reçoive qu'un seul numéro d'inventaire, commun à tous les services de la collectivité et communiquer sans délai au comptable public ;
- renforcer la mutualisation des services des collectivités dans le cadre des intercommunalités pour la mise en œuvre et la coordination de leurs politiques immobilières respectives ;
- identifier une fonction « immobilier » dans l'organisation des collectivités et mettre en place des outils de pilotage exploitant les données immobilières disponibles dans les systèmes d'information ;
- répertorier l'immobilier mis à disposition de tiers et regrouper l'ensemble des conventions et informations concernant chaque immeuble concerné dans un dossier unique ;
- définir une politique de couverture des risques liés à l'immobilier et faire régulièrement un audit des contrats d'assurance pour avoir toujours une couverture au meilleur coût des biens assurés. ■



Bernard NICOLAIEFF
Administrateur Général des Finances Publiques honoraire

De la fusion comme stratégie à la stratégie post-fusion : la DGFIP, une réforme de l'État

Dans toute organisation, une démarche stratégique définit l'ambition, trace le chemin, suscite l'adhésion, assume une méthode rigoureuse qui lui permette d'atteindre les objectifs fixés en temps et en heure. Les administrations doivent de surcroît prendre la mesure des devoirs qu'impose leur statut public et assumer les exigences croissantes de changement induites par leurs environnements normatif, financier et sociétal.

La stratégie de l'État ne peut se fonder, dans un monde ouvert et mobile, que sur l'articulation de deux impératifs : d'une part, consolider le socle de la puissance publique en revivifiant les valeurs et l'efficacité (être au service, dire et appliquer la règle, rendre des comptes), d'autre part, faire de l'adaptation permanente une méthode comprise et valorisante tant au regard des attentes légitimes des citoyens/acteurs que des nouveaux usages rendus possibles par le numérique au bénéfice de tous. Ce pragmatisme actif qui facilite la négociation et l'appropriation du changement, permet de dépasser le seul pilotage par la performance, promeut l'expérimentation, le benchmark et l'évaluation, donne du sens, voit

loin concrètement. Un tel volontarisme dans la durée rejoint d'ailleurs certaines réflexions récentes du secteur privé sur ce que doit être une stratégie gagnante, adaptée au contexte de l'organisation.¹

Engagée en 2012 par le Directeur général des Finances Publiques, la démarche stratégique de la DGFIP s'est appuyée sur une réflexion collective de grande ampleur, sans interdit, ouverte sur l'extérieur. Elle a abouti en juillet 2013 à la publication d'un projet quinquennal, validé par le ministre de l'Économie et des Finances et le ministre délégué au Budget, et portant comme titre : « une stratégie de confiance ». Un plan d'action 2013-2018, phasé et concerté, a pour objet de traduire ce document dans la réalité quotidienne des cadres et des agents à travers près de 400 mesures, conformément à la méthode préconisée de « stratégie en continu ».

Cette démarche et ce plan sont présentés en détail dans le présent numéro par le chef du service de la stratégie, du pilotage et du budget qui en a aujourd'hui la charge. Notre propos complémentaire et personnel tentera d'analyser, à grands traits, l'ambition stratégique de la Direction

1. M. REEVES, C. LOWE & P. TILLMANS, *Your strategy needs a strategy*, Harvard Business Review, septembre 2012, traduction française juin 2014.

Générale des Finances Publiques à l'aune de la réforme de l'État. Cette approche se justifie d'autant plus que la création de la DGFIP fut, en elle-même, une réforme affectée d'une forte dimension symbolique, la fusion entre la Direction Générale des Impôts et la Direction Générale de la Comptabilité Publique apparaissant depuis la fin des années 90, comme l'un des marqueurs de la modernisation et de l'efficacité annoncées de l'État.

Réformer par la fusion

La DGFIP pourrait être qualifiée de jeune organisation enracinée dans l'histoire puisque issue de la fusion de deux piliers ancestraux de l'État. Faute de lucidité ou de sens perçu, cette dualité transformation/enracinement peut se transformer en handicap comme on a pu le constater pour d'autres fusions d'organisations privées ou publiques ; s'appuyant sur le sentiment de l'évidence et sur une logique de confiance en interne comme en externe, elle est en mesure de révéler ses atouts. Attendue, comprise, la création en 2008 de la Direction Générale des Finances Publiques a été conçue de fait comme une stratégie en soi, tout entière déclinée à partir de trois options structurantes.

Le choix premier fut d'affecter à la nouvelle administration l'ensemble des missions et des compétences, en quelque sorte la totalité de l'actif professionnel et culturel, de la Direction Générale des Impôts et de celle de la Comptabilité Publique. Cette décision stratégique fut nommée. On parla de fusion « complète » par opposition à une fusion « partielle » qui eût consisté à ne rapprocher que les compétences fiscales *stricto sensu* des deux anciennes administrations à l'instar de celle qu'avait portée sans succès la mission 2003².

La deuxième option consista à finaliser, par le biais d'une réforme de structure, estimée comme plus efficace à long terme que le *statu quo*, les objectifs de qualité de service et de performance poursuivis jusque là par le biais de coopérations fonctionnelles entre les deux anciennes directions (programme Copernic, indicateur commun « pour vous faciliter l'impôt », mission commune accueil, services de fiscalité directe locale, transferts croisés de compétences).

La troisième décision, marque de fabrique de cette fusion, conduisit à la refonte complète des statuts en vigueur et permit, dès 2012, à l'ensemble des cadres et des agents de bénéficier de l'opportunité de se mouvoir désormais dans un espace statutaire commun en termes de sélections et de parcours professionnels, mais aussi de

régimes indemnitaires et de règles de gestion jugés globalement favorables. Un tel choix souligne en creux la dualité du concept de réforme de l'État. Ici, il s'agissait de réussir – ce qui fut le cas – une réforme d'ampleur mais à l'intérieur du paradigme statutaire et managérial de la fonction publique. Toute solution conçue, même partiellement, à l'extérieur de ce paradigme, telle que l'instauration d'emplois fonctionnels pour les cadres supérieurs appelés à occuper des postes de direction, relevait d'une autre vision de la réforme de l'État, marquée du sceau de l'approche systémique globale et relevant d'une temporalité différente³. Les deux visions ne paraissent guère destinées à cohabiter sereinement.

La réforme par la fusion permet de se focaliser sur les quelques objectifs majeurs qui la constituaient, mais en maintenant la dynamique des nombreux métiers dont héritait la DGFIP. Le choix de la gouvernance centrale de départ, comprenant sous l'autorité du Directeur général trois directeurs adjoints, dont deux « verticaux », fut significatif d'une volonté de respecter les fondamentaux des métiers existants. Il importait de sécuriser, à l'instar des agents et de leurs représentants, les usagers et partenaires quant à la continuité du service dans la nouvelle administration, présentée comme la concentration de professionnalismes reconnus⁴.

Une fois réalisée cette fusion stratégique et atteintes les principales cibles assignées à la construction de la DGFIP - institution de Directions départementales ou régionales des Finances Publiques, création de services des impôts des particuliers (SIP) réunissant les compétences de l'assiette et du recouvrement, nouvelle offre de service aux collectivités locales, s'agissant notamment de la fiscalité directe locale, fusion des statuts et des règles de gestion - il apparut très logiquement que devait s'engager la démarche stratégique de la DGFIP en tant qu'administration unique, au double sens du terme : Direction générale unifiée et se vivant désormais comme telle au cœur de l'État, mais aussi modèle original parmi les pays de l'OCDE car associant les missions fiscales et les compétences relatives à la dépense et aux comptes publics.

Fusionner une fois, se légitimer toujours

La spécificité enviable s'avérant un identifiant de la DGFIP et la créativité systémique l'une des qualités de la gouvernance publique, une stratégie de confiance post-fusion se devait paradoxalement de réaffirmer le sens de la fusion complète. On eût pu considérer que cette ques-

2. Thierry BERT, *Mission 2003 : construire ensemble le service public de demain*, La documentation française, janvier 2000, 350 pages.

3. Conseil d'État, *Perspectives pour la Fonction publique*, Rapport public 2003.

4. *La nouvelle administration financière et fiscale*, sous la direction de Michel BOUVIER - préface de Philippe PARINI, Collectif, L.G.D.J. - 2011.

tion avait été tranchée par un règlement signé du Premier Ministre en 2008⁵. Il n'en était rien comme on pût le constater, moins d'une année après la fin de la fusion effective, à l'occasion de certains débats au cours desquels le terme de stratégie fut parfois contesté au document de la DGFIP dès lors que celui-ci n'intégrait pas d'externalisation de compétences ou de bouleversement de structures.

Le premier enjeu fondamental concernait donc le périmètre professionnel et fonctionnel de la Direction générale. Il convenait que la démarche stratégique s'engageât sur une perception partagée de l'avenir des missions de la DGFIP, administration bien placée pour revisiter les fondamentaux de l'État que l'on qualifie parfois encore de régaliens. L'arbitrage rendu par les ministres sur le maintien de la totalité des missions visées dans le décret constitutif, permet de mesurer la confiance dont elle continuait à bénéficier au sein de l'État mais aussi les responsabilités qui lui incombaient dans l'effort de redressement des finances publiques.

À cet égard, le projet met en exergue, par définition pour la première fois, le fait que la nouvelle administration assume la responsabilité de deux piliers essentiels de la légitimité interne et de la crédibilité externe de l'État, d'une part, la compétence fiscale, qu'il s'agisse de la qualité de l'assiette, de la promotion du civisme ou de l'efficacité du recouvrement, d'autre part, la gestion de la dépense et la tenue des comptes publics qui sont soumis à certification par la Cour des comptes.

Au regard d'une surface de missions aussi dense et centrale, la DGFIP se devait de traduire dans son document un engagement proportionnel à ses responsabilités, celui de les exercer de manière optimale et dynamique. Sur le socle d'un professionnalisme reconnu, les différents métiers sont appelés à démontrer leur aptitude à l'écoute et à l'ouverture, à adapter leurs processus, à fédérer, à innover, bref à demeurer incontestables sinon incontestés. Le document stratégique dessine ainsi une grammaire de la légitimité régaliennne, plus globalement de l'intervention de l'État moderne, qui nous paraît reposer sur deux notions complémentaires, la fiabilité et l'effectivité.

Une fiabilité opposable

Les engagements documentés relatifs au professionnalisme, aux garanties, à la sécurité, apparaissent prégnants dans le document stratégique. Ils renvoient à la notion de fiabilité, condition sine qua non de la légitimité et de la lisibilité de la gouvernance publique locale, nationale, euro-

péenne. La DGFIP se fixe à cet égard au moins trois exigences qui impliquent toutes l'amélioration continue de ses processus.

La fiabilité juridique demeure la pierre angulaire d'une organisation disposant de pouvoirs de nature régaliennne et de compétences de service public. En appliquant les textes positifs de telle ou telle manière, avec plus ou moins de célérité, en y apportant telle ou telle interprétation, l'administration dit la règle ; elle la traduit dans la réalité économique et sociale. Il faut que sa parole soit fiable et son action respectée. La DGFIP fait de cette exigence démocratique une priorité. Citons à ce titre le développement du rescrit fiscal, la fiabilisation des bases, la précision des travaux d'assiette, la pertinence homogène de l'information et des conseils aux usagers, la certification des comptes, la rigueur des évaluations domaniales ou l'exactitude du plan cadastral.

De la même façon, la fiabilité que l'on peut qualifier de technique au sens noble du terme revient comme un leitmotiv dans la vision stratégique dessinée par la DGFIP. Le message est clair. Une forte réforme de l'État ayant été réalisée, beaucoup se joue désormais sur la fiabilité des processus métiers. De cette expression somme toute classique dans le discours de la performance publique, il convient de dégager une interprétation spécifique puisque la DGFIP doit mettre en œuvre les synergies et la valeur ajoutée attendues de sa création. À titre d'illustration, la fiabilisation des comptes relève désormais de comptables qui interviennent dans la quasi totalité des domaines de compétence de la DGFIP : secteur public local et hospitalier, assiette et recouvrement de l'État, publicité foncière, interventions économiques, compétences domaniales, activités bancaires des administrations publiques. On perçoit ainsi l'opportunité pour un État sous contrainte internationale, d'opposer la fiabilité de ses comptes et de disposer à terme d'un réseau unifié de comptables publics, tels que définis et promus par le décret GBCP⁶.

Dans le même esprit, on peut se référer à l'expertise d'excellence qu'attendent désormais les collectivités territoriales d'une administration qui réunit sous une même responsabilité les compétences comptables, fiscales, domaniales et financières. Ainsi, la fiabilité en matière fiscale (bases, conseil, analyse) est devenue grâce à la fusion partie prenante de l'offre de service au secteur local. Cette position enviable engage la fiabilité technique de la DGFIP, étant perçue à travers sa capacité à appréhender globalement les problèmes de ses usagers. Gageons que cette

5. Décret n° 2008-310 du 3 avril 2008 relatif à la Direction Générale des Finances Publiques.

6. Décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

exigence ne fera que s'intensifier lorsqu'il s'agira d'anticiper, d'accompagner et de suivre le cheminement des nouveaux territoires décentralisés tels que les projette la réforme territoriale annoncée en 2014.

N'omettons pas dans cette approche de la fiabilité technique opposable, les deux prérequis essentiels que sont l'alignement stratégique du système d'information et la rigueur du dispositif d'audit et de maîtrise des risques qui mériteraient pour chacun d'eux une étude spécifique.

Enfin, il nous semble que le projet stratégique met en lumière l'exigence que nous qualifierons de fiabilité contractuelle. La DGFIP avait choisi depuis de nombreuses années de concevoir l'exercice de ses missions à partir du respect dû à ses usagers, notamment en leur offrant des services correspondants à leurs attentes. Il s'agit désormais d'emprunter la voie complémentaire et prometteuse qui est celle de la confiance réciproque. La fiabilité de l'État, a fortiori dans ses interventions régaliennes, sera évaluée de plus en plus à l'aune de sa capacité à établir des rapports équilibrés et simplifiés avec des acteurs également fiables et reconnus comme tels⁷. Plusieurs éléments emblématiques de cette approche sont mis en exergue dans la démarche stratégique.

Essentielle, la relation de confiance avec les entreprises qui s'inspire de pratiques, courantes dans les pays scandinaves, visant à proportionner les modalités comme l'intensité des contrôles de l'administration à des engagements réciproques (et révocables) signés avec les contribuables professionnels les plus fiables. Le rescrit fiscal, acquis novateur de la DGI, est appelé aussi à consolider la fiabilité contractuelle et commence à servir de référence à quelques organismes publics tels la douane ou l'URSSAF. Un autre exemple peut être trouvé dans l'exécution de la dépense publique. Les contrôles allégés en partenariat, désormais acceptés par la Cour des comptes, longtemps réticente, sont promus par les comptables publics dans le cadre de chartes avec les collectivités ou organismes visés dans le décret GBCP précité⁸. Soulignons également, en interne, la création d'une délégation à la simplification dont les objectifs clés vont de la « simplification du quotidien » au plus près des agents jusqu'à la prévention de la complexité normative (la Direction de la législation fiscale apparaissant comme conseil des décideurs politiques) en passant par la réingénierie des processus.

La valeur de l'effectivité

Les responsabilités qui lui incombent dans sa configuration fusionnée ont conduit la DGFIP,

nous semble-t-il, à se situer dans son document stratégique au-delà de la simple obligation de résultats chiffrés issue du new public management. De par ses compétences très étendues, qu'il s'agisse de l'assiette ou du recouvrement, de la dépense ou de la recette, de par son ancrage au plan national comme aux niveaux territoriaux, de par sa relation avec les acteurs économiques et sociaux, cette administration mesure quotidiennement la complexité de la norme et de sa mise en œuvre. Les interrogations croissantes à l'égard de la décision publique sont à la mesure des attentes naturelles qu'elle suscite dans une démocratie inquiète : clarté, stabilité, efficacité, applicabilité, acceptabilité, équité, volonté. Afin de désigner cette conciliation protéiforme, nous retenons la notion d'effectivité bien connue des juristes (notamment depuis Kelsen) comme des sociologues du droit⁹ et qui prouve son utilité lorsqu'il s'agit d'appréhender la qualité perçue de l'action d'une administration comme la DGFIP. Deux exemples peuvent illustrer ce débat sensible, la dialectique civisme/contrôle fiscal, d'un côté, le rapport de la dépense de l'État à l'économie, de l'autre.

Le cercle vertueux du civisme passe par la fiabilité de l'État vis à vis des acteurs de bonne foi qui ont droit à leur « bon droit », par exemple quand l'administration commet une erreur d'application ou d'interprétation. L'effectivité du civisme du plus grand nombre se nourrit de l'aptitude de l'État à répondre aux multiples attentes que nous avons évoquées plus haut. Parmi celles-ci, figurent l'efficacité et l'équité du contrôle fiscal dans ses missions de dissuasion et de recouvrement comme de sanction. Sur ce plan, l'action de la DGFIP se déploie de la qualité de l'assiette jusqu'à l'efficacité du recouvrement et représente un impératif démocratique et de souveraineté comme l'a précisé encore récemment l'exposé des motifs de la loi du 6 décembre 2013 relative à la fraude fiscale et à la grande délinquance économique et financière.

De quelque point de vue qu'on se place, dissuasion, répression, recouvrement de l'impôt, les « résultats » du contrôle fiscal ont pu être appréhendés jusqu'ici au travers d'impératifs chiffrés, y compris à travers un indicateur fixant le nombre de dossiers traités par an. De manière générale, les objectifs assignés à la DGFIP ont été atteints durant la dernière décennie. Pour autant, ni la Cour des comptes, ni certains observateurs épris de benchmarking, qui pouvaient être aussi des décideurs, ne se satisfirent pleinement des résultats ainsi obtenus, à la fois parce que le « dénominateur commun », à savoir la réalité de la fraude,

7. Cf. notamment : Ritha BOUSTA - *Essai sur la bonne administration en droit public*, Édition Lharmatan, oct. 2010, préface de Gérard Marcou, avant propos de Jacques Caillosse.

8. Le contrôle allégé en partenariat vient d'être étendu par un arrêté en date du 6 janvier 2014.

9. François RANGEON, « Réflexions sur l'effectivité du droit », in CURAPP, *Les usages sociaux du droit*, PUF, 1989 ; Pierre LASCOUMES et Evelyne SERVERIN, « Théories et pratiques de l'effectivité du droit », *Droit et Société*, n° 2, 1986 ; Jacques CHEVALLIER, la régulation juridique en question - *Droit et Société* n° 49/2001.

leur semblait sous-estimé et surtout parce que l'organisation comme les méthodes du contrôle fiscal leur apparaissaient de moins en moins adaptées au caractère protéiforme, toujours plus sophistiqué de la délinquance et de la criminalité « multicarte ». La problématique de l'effectivité trouve là une traduction vigilante que la DGFIP a intégré dans son projet stratégique sous la forme d'une profonde réingénierie des processus du contrôle fiscal. Est placée naturellement en exergue la nécessité d'appréhender les fraudes complexes, notamment en matière de TVA, les manquements les plus graves, la fraude et l'évasion fiscales internationales, mais aussi la coopération accrue avec les autres institutions qui luttent contre la fraude. Une telle approche doit conduire, sans insulter les finalités traditionnelles du contrôle fiscal, à modifier profondément les méthodes du renseignement comme de la programmation, à revoir l'organisation du contrôle et à déployer de manière experte les outils de requêtage, de programmation, d'analyse prédictive qui sont le lot commun de plusieurs de nos voisins européens. La notion d'effectivité s'avère ainsi plus exigeante que la seule approche par l'efficacité du contrôle, dès lors qu'elle implique d'aller au delà de la seule déclinaison des procédures, d'explorer les contextes, de chercher la fraude derrière la fraude, de transcender seuils et territoires.

Une autre illustration de la pertinence du concept d'effectivité peut être trouvée dans la relation de la dépense publique à l'économie. Quoi de plus institué et de plus logique que de procéder au paiement des dépenses de l'État en garantissant la réalité et le juste engagement sous le contrôle éclairé du juge des comptes. Mais l'État connaît les préoccupations des acteurs économiques pour lesquels la simplification des procédures et la réduction des délais de paiement sont des paramètres cruciaux. La prise de conscience s'est confirmée depuis quelques années, au point de faire évoluer les textes. Ces sujets demeurent stratégiques aux yeux des experts de la DGFIP qui en appréhendent toutes les facettes et les insatisfactions persistantes. La rénovation du traitement de la dépense au sein de l'État comme dans les collectivités territoriales et le secteur hospitalier suppose de tirer le bénéfice attendu des systèmes d'information et de modifier profondément les méthodes de contrôle. C'est ainsi qu'une réduction des délais de paiement à 20 jours est attendue avant 2017 sous l'effet de la création de services facturiers. C'est aussi en conciliant contrôle et célérité que l'État s'engage à verser aux entreprises dans des délais brefs les crédits d'impôts qu'il leur accorde ou les crédits de rembourse-

ment de crédits de TVA qu'il leur doit. De même, c'est par la dématérialisation couplée au contrôle hiérarchisé de la dépense, initié depuis dix ans par le Trésor public, que la DGFIP compte réussir à simplifier les pratiques de l'État dans ce domaine.

Ces différentes approches peuvent être encore perçues, mais de plus en plus rarement, comme autant de renoncements et de reculs du service public. Elles sont tout le contraire. Ce sont bien la méfiance indistincte, l'exhaustivité illusoire, qui affectent la fiabilité de l'État et s'avèrent de redoutables freins à l'effectivité de la bonne application de la règle. Le choix fait par la DGFIP d'axer la construction d'une culture commune sur l'ouverture prend à cet égard tout son sens.

Un service public numérique ?

Les enjeux que représentent les progrès de l'informatique, l'interopérabilité des applications et, par ces biais, la recherche d'une offre de service performante aux usagers avaient été intégrés par la DGI et la DGCP depuis la fin des années 90, voire avant. L'échec de la première tentative de fusion suscita une forte prise de conscience sur la nécessité de réaliser par les processus ce que l'on n'avait pu acter par les organisations. Le programme Copernic a décliné ainsi durant une dizaine d'année la modernisation et la mise en relation des principales applications métiers des deux directions, suscitant des impacts positifs sur la relation avec les usagers. Dans le même temps, la DGFIP installait et promouvait de nouveaux processus financiers et comptables, Chorus pour l'État, Helios dans le secteur public local, comme autant de promesses de dématérialisation fluide. L'alignement des systèmes d'information demeure bien entendu une préoccupation permanente de la DGFIP, d'autant, comme le souligne son projet, que l'efficacité et la dynamique de l'informatique se mesurent d'abord sur le poste de l'agent, et par l'agent. Améliorer sans relâche l'expérience utilisateur est en soi un objectif stratégique.

L'ambition affirmée dans le projet, outre celle d'achever la « fusion des informatiques » dans le domaine du recouvrement, intègre une vision d'une autre nature, induite par les révolutions attendues de la numérisation totale des données, de leur circulation et des interactions qu'elles permettent. Certes, pour les services de l'État, comme dans le reste de la société, les transformations annoncées peuvent susciter interrogations structurelles et inquiétudes sociales. Elles impliquent de fait un immense effort d'accompagnement du changement. Pourtant, sans vouloir

convoquer abusivement Duguit à l'heure d'Internet, les potentialités qu'offre le numérique contemporain en termes de services et de démultiplication de l'échange social paraissent devoir se couler assez naturellement dans la théorie du service public, tant intériorisée dans la pratique administrative française. Et donc faire sens.

Nous nous bornerons dans cette brève réflexion à aborder trois de ces enjeux de la gouvernance publique qui se situent au centre de l'ambition exprimée par la DGFIP de devenir « *une administration numérique de référence* »¹⁰ : la dématérialisation native, le service public collaboratif et les nouvelles dimensions de la proximité. Cette vision transformatrice irrigue la totalité du document stratégique puisque 36 de ses 43 pages font référence d'une manière ou d'une autre à l'ambition numérique.

La dématérialisation totale des données rejoint une volonté exprimée depuis quelques années par les instances de réforme de l'État et déjà traduite dans plusieurs textes. Pour une administration telle que la DGFIP qui exerce des missions auxquelles sont encore attachées - injustement peut être - des images d'unilatéralité, de lourdeur, de secret, voire de conservatisme, le choix du numérique apparaît comme une formidable dynamique fonctionnelle et sociétale. Il apporte aussi une réponse crédible et durable aux exigences de réduction des coûts de fonctionnement et de sécurité des processus. À titre d'illustration, citons la dématérialisation native comme l'une des orientations phare du projet stratégique. Celle-ci renvoie bien entendu à des réingénieries internes qui ont noms, simplification, réactivité, traçabilité, économies. Mais la dématérialisation de bout en bout représente surtout un changement potentiel de paradigme dans le partenariat inter-institutions. La DGFIP, étant au cœur de l'État, se situe par là même au centre d'un réseau de partenaires publics et privés. Cette stratégie permet, sous le regard attentif de la CNIL, non seulement de transmettre des données jusque là échangées sous la forme du papier mais d'offrir aux acteurs comme aux usagers des perspectives novatrices de simplifications et d'interactions. Ce partenariat si porteur implique une volonté partagée, inscrite dans la durée. Il engage la responsabilité de chaque acteur concerné. On verrait mal à cet égard l'État imposer la dématérialisation aux entreprises ou aux usagers sans la traduire préalablement dans ses propres processus, et notamment dans la chaîne qui va du gestionnaire engageant une opération financière jusqu'au juge des comptes qui en garantit la régularité.

La deuxième révolution rendue possible dans la sphère publique par le numérique concerne la démultiplication des logiques collaboratives dans un paysage dessiné depuis deux siècles par l'institution, la procédure, la hiérarchie, autant de valeurs respectables qu'il s'agit de revisiter. La DGFIP exprime et prouve déjà sa volonté de s'appuyer sur les outils collaboratifs pour faire bouger les lignes au moins de trois manières : en constituant des réseaux sociaux d'expertise et d'échange des bonnes pratiques ; en intégrant la logique collaborative dans les processus de formation ; en favorisant le travail en équipe et/ou en réseau. On constate que se dessinent de nouvelles logiques de mutualisation professionnelle et des modes innovants de travail dans l'administration française, et ce d'autant plus rapidement que celle-ci saura donner du sens, fournir des services (l'espace *paye* ou le portail *retraite* par exemple) et transmettre de la confiance à ses agents. Et l'on comprend que les processus collaboratifs se révèlent désormais indispensables quand il s'agit de penser et de simplifier la relation à venir de l'administration avec son environnement¹¹. La révolution n'en est qu'à ses prémices quand on observe le potentiel démocratique que recèlent le croisement de l'open data et du collaboratif et, à moyen terme, le web 3.0.

On touche là une troisième problématique majeure qu'appréhende la DGFIP avec le volontarisme pragmatique évoqué plus haut, celle de l'adéquation entre la transformation numérique considérée comme une évidente nécessité et la proximité avec l'utilisateur perçue comme une valeur naturelle au sein d'un État historiquement attaché à la maîtrise de son territoire. L'État « numérique » se retirera-t-il du local¹² ? Répondant négativement à cette question pour sa part, la DGFIP dessine les futurs de sa relation aux usagers professionnels et particuliers en accordant une place éminente au numérique sans renier pour autant sa responsabilité de service public accessible à tous et attentif aux plus fragiles.

Avec les entreprises, le cheminement vers le tout numérique (téléprocédures obligatoires, portail collaboratif, open data, « dites-le-nous une fois ») peut se matérialiser de concert dès lors que sont prises en compte les spécificités et les contraintes des acteurs. La proximité s'identifiera ici plutôt à un professionnalisme partagé et réactif qu'à une densité géographique des implantations.

Pour les collectivités ou les établissements publics, la dématérialisation totale optimisée par la mise en place de portails numériques (application Hélios communicant par le biais d'un protocole d'échanges) supposera la définition

10. Bruno BÉZARD - Comment une administration régaliennne peut devenir une administration numérique de référence : le cas de la DGFIP, l'ENA hors les murs, avril 2014, n° 440.

11. Le site www.faire-simple.gouv.fr représente à cet égard une esquisse intéressante.

12. Renaud EPSTEIN, Gouverner à distance. Quand l'État se retire des territoires, Esprit, n° 11 novembre 2005.

d'une proximité négociée entre la DGFIP et ses partenaires, collectivités ou hôpitaux, eux-mêmes regroupés sur les territoires pertinents du XXI^e siècle.

S'agissant des particuliers, la perspective d'imposer le numérique comme modèle univoque ne pouvait être envisagée par une administration qui accueille encore à ses guichets ou au téléphone plus de 30 millions de personnes. Le raisonnement stratégique est donc pluriel. Tout d'abord, c'est la qualité, la simplicité et la réactivité du service numérique qui conduira la majorité des citoyens à choisir les téléprocédures et à se mouvoir dans l'espace sécurisé et unifié de l'usager des finances publiques. Ensuite, les publics seront d'autant plus enclins à faire le choix du numérique et à l'assumer définitivement que leur sera offerte la possibilité d'une relation complémentaire, personnalisée, au téléphone, par courriel, grâce à un rendez-vous avec un conseiller attitré, voire en pouvant se rendre dans un centre des finances publiques pour être renseigné et aidé.

À l'instar de nombreuses paroles publiques ou privées, le terme d'accessibilité est employé dans le projet de la DGFIP pour désigner cette approche « multicanal » de la relation aux usagers. La Poste, confrontée à la même problématique a préféré pour sa part définir une notion de proximité renouvelée et l'intégrer, au risque de l'oxymore, dans une stratégie commerciale guidée par le numérique. Pour l'État régalién, sauf à considérer qu'elle sera l'affaire de la seule décentralisation, la valeur de la proximité pourrait bien être réhabilitée dans le cadre de sa lutte contre la « fracture numérique » que la DGFIP désigne comme une raison supplémentaire de demeurer aux côtés des publics fragiles et de la partie de la population en demande d'accompagnement personnalisé. C'est dans cet esprit, nous semble-t-il, qu'il faut comprendre le projet volontariste de la Direction Générale des Finances Publiques qui engagera une profonde adaptation de ses structures de proximité sans renoncer à son appréhension des réalités territoriales.

L'ouverture pour conclure

La troisième dimension qu'il s'agissait d'appréhender prioritairement concernait la création d'une culture commune à la hauteur des enjeux à venir. Dans toute fusion, la mise en place de règles de gestion et de services communs favorise certes la compréhension mutuelle, le vivre ensemble ; cela ne peut suffire pour autant à construire une culture commune. La DGFIP a pu s'appuyer, dès sa création, sur le socle de valeurs

incontestables issues des deux directions fusionnées et nourries de l'attachement des agents et des cadres aux responsabilités essentielles qu'ils exercent au service des citoyens. Il apparut dans la nature des choses de placer au cœur du projet « post-fusion » l'émergence d'une culture commune, nouvelle et porteuse. Cette analyse du document stratégique de la DGFIP ne pouvait se conclure que sur cette composante « culturelle » de la stratégie de confiance et qui a pour nom l'ouverture.

L'ouverture est un projet fédérateur en interne. Dans cet esprit, le document stratégique met l'accent tout naturellement sur l'adaptation en profondeur du système de formation et de la gestion prévisionnelle des emplois et des compétences. Au regard d'inévitables transformations professionnelles, de l'importance des enjeux comme de la diversité des transformations à venir pour l'État, la formation des personnels et des cadres doit continuer à s'ouvrir à de nouvelles méthodes d'apprentissage intégrant les acquis du numérique, la complémentarité entre les formations présentiels et à distance, l'actualisation régulière du choix des enseignements et des enseignants, les comparaisons interministérielles et internationales, les échanges entre les trois fonctions publiques, les mobilités entre le national et le local. Dans le même esprit, l'ouverture des ressources humaines de l'État à des approches dynamiques et innovantes, demeure en projet. Parmi les quatre volets de progrès définis par le rapport Vallemont dès 1999 (gestion personnalisée et prévisionnelle des RH, négociation sociale renouvelée, valorisation et motivation des personnes par la délégation et l'évaluation, organisation innovante du travail), aucun ne peut être qualifié de pleinement abouti dans l'esprit.

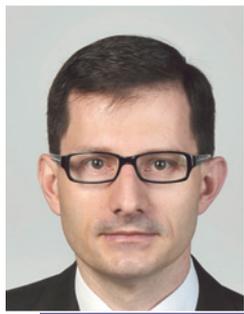
Le projet de la DGFIP exprime une réelle prise de conscience de ces enjeux ; il définit une « stratégie des compétences » et retient une approche managériale « fondée sur la confiance et la responsabilité ». Une véritable gestion prévisionnelle des emplois et des compétences (GPEC) est annoncée de même qu'un suivi personnalisé et déconcentré des agents et des cadres. Certes, la tâche est rude dans un environnement contraint, voire incertain, et la tentation forte de s'en tenir à une gestion traditionnelle des ressources humaines dont le sens profond se perd hélas, tant du point de vue de la dynamique collective que de la confiance individuelle. Mais une volonté est exprimée, rendue d'autant plus pertinente que la DGFIP doit se vivre en communauté de travail pleinement fusionnée, ce qui signifie aussi moins verticalisée.

13. Philippe ASKÉNAZY, *La France éternelle des impôts*, Le Monde du 8 août 2012.

L'ouverture apparaît tout autant comme une preuve de lucidité et de confiance quand il s'agit de sensibiliser la collectivité professionnelle aux réalités qui lui sont extérieures. On capitalisera alors sur la capacité d'écoute des acteurs, sur l'attention au temps des autres, sur la fiabilité, sur l'aptitude à anticiper les besoins d'une société et d'une économie en mouvement. Le document stratégique s'appuie d'ailleurs sur un diagnostic externe faisant ressortir que la DGFIP, respectée, demeurerait perçue comme insuffisamment ouverte sur le monde qui l'entoure, phénomène paradoxalement accentué par la fusion. Bâtir une culture commune consiste donc à prendre conscience collectivement de ces attentes vis à vis de l'organisation. L'ouverture pour la DGFIP apparaît comme l'opportunité de consolider son influence dans le pilotage de projets interministériels, de mutualiser les bonnes pratiques,

notamment numériques, de jouer un rôle moteur dans l'État territorial dont elle représente l'un des derniers piliers.

De cet examen forcément incomplet, il ressort que la démarche stratégique de la Direction Générale des Finances Publiques offre un condensé des potentialités intactes mais aussi des transformations exigées d'un État en réforme. Il s'agit de réinvestir et de revisiter les fondamentaux de missions majeures et pérennes - « éternelle a-t-on dit »¹³ - d'une administration « au coeur de la République ». Ce faisant, il apparaît tout aussi urgent de comprendre que l'éternité moderne ne souffre guère l'immobilité des habitudes et que l'exercice des missions « régaliennes » est appelé à se réinventer à l'heure du « glocal », de la transition numérique et du nécessaire redressement des finances publiques. ■



Alexandre GARDETTE
 Chef du service « Stratégie,
 Pilotage et budget »



Isabelle PHEULPIN
 Chef du bureau « Stratégie et
 Animation du réseau »



Nicolas GUYOMAR
 Adjoint à la chef du bureau
 « Stratégie et Animation du réseau »

La démarche stratégique de la Direction Générale des Finances Publiques : une stratégie de confiance 2013 - 2018

Quatre ans après la fusion de l'ex-Direction Générale des Impôts et de l'ex-Direction Générale de la Comptabilité Publique, et dans le cadre gouvernemental de la modernisation de l'action publique, il est apparu nécessaire de définir des perspectives à moyen terme 2013-2018, afin de fixer un nouveau cap stratégique à la Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP).

La démarche stratégique de la DGFIP a été engagée par son directeur général d'alors, M. Bruno Bézard, à la demande des ministres, dès l'automne 2012. Fondée sur un diagnostic des attentes des principaux usagers et partenaires ainsi que des agents, elle a donné lieu jusqu'au 1^{er} trimestre 2013 à des consultations approfondies des agents et des cadres. Validé par les ministres en juillet 2013, le projet « Une stratégie de confiance 2013-2018 » a ensuite fait l'objet d'une large communication auprès du réseau et des partenaires de la DGFIP.

Ce document stratégique qui couvre l'ensemble des missions, s'articule autour de 4 ambitions majeures : contribuer à la solidité financière des institutions publiques (1), favoriser un environnement de confiance par la qualité de service et la proximité (2), développer une stratégie numérique au service de tous (3) et faire de la culture commune de la DGFIP la force de sa communauté professionnelle (4).

Depuis, la démarche stratégique a été déclinée dans un plan d'actions opérationnel de 367 actions, donnant ainsi un caractère concret à chacune des ambitions de la DGFIP et de ses engagements.

1 Contribuer à la solidité financière des institutions publiques

Produire des comptes fiables et les valoriser dans le contexte des processus de certification

Les efforts déjà entrepris pour améliorer la qualité des comptes et valoriser les données comptables sont poursuivis, en y associant plus étroitement les établissements publics et les collectivités locales, notamment dans le domaine de la certification des comptes.

La clôture des comptes de l'État sera mieux anticipée afin de garantir la correcte alimentation de la comptabilité au fil de l'eau et de lisser les corrections et les actions nécessaires. Le niveau de formation en matière de comptabilité va également être renforcé.

Par ailleurs, des informations fiscales et financières plus complètes sont mises à disposition des collectivités locales grâce à un enrichissement du tableau de bord de l' élu local, ainsi qu'à la mise en ligne sur le portail Internet « gestion publique » de restitutions et d'analyses financières.

Contribuer à l'intensification de la lutte contre la fraude par l'efficience du contrôle fiscal

Dans le cadre du plan national de lutte contre la fraude, approuvé par le Premier ministre en février 2013, les efforts sont concentrés sur les dossiers à fort enjeu, les fraudes complexes, les fraudes patrimoniales les plus graves. La lutte contre l'évasion fiscale internationale est renforcée grâce notamment à l'accroissement de la coopération avec les administrations étrangères.

Dès à présent, la mise en œuvre du nouveau plan national de contrôle fiscal, contrepartie du système déclaratif, se traduit par une mutualisation plus efficace des bonnes pratiques, une meilleure intégration des directions nationales de contrôle dans la déclinaison opérationnelle du plan et par un renforcement de la spécialisation des cellules chargées de la programmation du contrôle fiscal.

Par ailleurs, les capacités en matière de détection et de prévention de la fraude fiscale seront renforcées, en étudiant les possibilités d'optimisation des outils d'analyse-risque intégrant l'analyse prédictive (« *data mining* ») et la problématique de l'échange international automatique d'informations.

Sécuriser et maintenir au plus haut niveau les recettes des administrations publiques

L'enjeu majeur de l'optimisation des chaînes de recouvrement consiste à sécuriser les encaissements, maîtriser les coûts de gestion et rendre le meilleur service à l'utilisateur. Il s'agit d'optimiser le recouvrement spontané des recettes publiques, notamment en permettant à l'utilisateur de payer en ligne toutes les sommes dont il est redevable (impôts, amendes, produits des collectivités locales), tout en renforçant l'action en recouvrement forcé.

Cela nécessite également de moderniser la chaîne d'émission et de recouvrement des produits locaux en concertation avec les collectivités territoriales.

Enfin, des projets de textes permettant de concilier la sélectivité du recouvrement forcé des créances publiques et les exigences de la responsabilité des comptables seront proposés en lien étroit avec la Cour des comptes.

Moderniser le traitement des dépenses publiques

Confortée par le décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique du 7 novembre 2012, la DGFIP se doit d'effectuer des paiements de qualité dans des délais courts et se positionne comme prestataire de services dans le domaine de la dépense publique. Elle s'engage à optimiser l'utilisation du système d'information budgétaire et comptable de l'État (Chorus) et à poursuivre la rationalisation de la gestion de la dépense publique.

C'est ainsi qu'une première vague de préfectures procède depuis le 1^{er} janvier 2014 au paiement de leurs dépenses par l'intermédiaire des Directions régionales des Finances Publiques en mode « service facturier », ce qui permet de réduire les délais de paiement aux fournisseurs.

Concernant le secteur local, la DGFIP s'engage résolument dans le renforcement de l'offre de service de dématérialisation, ce qui contribuera également à la rénovation du traitement de la dépense dans l'ensemble du secteur public local.

Optimiser le patrimoine immobilier public

La politique immobilière de l'État présente un caractère stratégique, tant au regard des enjeux

financiers et d'efficience que des impératifs juridiques, sociaux et environnementaux.

Afin de donner un nouvel élan à la politique immobilière et de renforcer la cohérence entre les missions domaniales et immobilières, une

nouvelle étape est franchie dans l'affirmation de l'État propriétaire, notamment à travers la mise en place de schémas directeurs de l'immobilier en région et d'une nouvelle organisation du pilotage national de la mission, en cours de mise en œuvre.

2 Favoriser un environnement de confiance par la qualité du service rendu et la proximité

Favoriser le civisme et le consentement à l'impôt

Le consentement à l'impôt constitue le fondement du système fiscal déclaratif. En développant son accessibilité et son écoute, la DGFIP contribue à donner du sens aux obligations fiscales en développant une pédagogie des finances publiques et en valorisant l'action du contrôle fiscal au service du civisme.

Des actions d'information (espace dédié sur impots.gouv.fr, dépliant spécifique) sont lancées à destination des étudiants et des primo-déclarants.

Des supports d'information sont régulièrement élaborés afin d'être diffusés sur les écrans d'accueil des centres des finances publiques.

Afin de mieux valoriser l'action du contrôle fiscal au service du civisme, une présentation pédagogique de la chaîne du contrôle fiscal et des cas de montages fiscaux frauduleux et de condamnations pénales est mise en ligne sur impots.gouv.fr.

Adapter la relation à l'utilisateur au regard de ses besoins et de ses possibilités

Il s'agit de continuer à privilégier le canal numérique et les téléprocédures, en développant des actions de promotions de ces canaux de contact.

Il convient également de repenser la stratégie en matière d'accueil téléphonique et de se doter d'un véritable outil de gestion de la relation à l'utilisateur.

Enfin, la DGFIP entend prendre en compte les attentes des différents publics en maintenant un accueil de qualité. Ainsi, par exemple, pour la campagne déclarative de 2014, une boîte à outils a été mise à disposition des directions locales pour favoriser le développement des actions locales de partenariat avec les organismes et associations en charge de l'accompagnement des publics fragiles.

Renforcer la sécurité juridique pour les usagers

La promotion d'une vision sécurisée des relations entre l'administration et l'utilisateur doit être poursuivie par la délivrance aux usagers d'une information juridique fiable et opposable et par la fiabilisation des bases des impôts locaux.

À noter, à ce titre, l'ouverture en janvier 2014 de la base de données des transactions immobilières « PATRIM Usagers ». Ce service constitue une aide à l'estimation des biens immobiliers dans le cadre d'une donation, d'une succession, d'une déclaration d'impôt sur la fortune, ou d'une procédure de contrôle ou d'expropriation.

La poursuite du processus de révision des valeurs locatives des locaux professionnels participe également à la réalisation de cet objectif de sécurisation juridique.

Se mobiliser en faveur de la compétitivité des entreprises

L'administration fiscale et financière doit favoriser la compétitivité des entreprises et des acteurs économiques en renforçant la qualité du service rendu aux entreprises. Cela passe notamment par l'expérimentation de la « relation de confiance » avec les entreprises, qui vise à leur apporter de la sécurité juridique et fiscale en contrepartie d'une plus grande transparence.

Il s'agira également de poursuivre la réduction des délais de paiement, notamment en sécurisant, automatisant et dématérialisant le traitement des demandes de restitution des crédits d'impôt, à commencer par celles de crédit d'impôt compétitivité emploi, dès cette année.

Enfin, il est important de renforcer le soutien aux entreprises en difficulté, tout particulièrement en augmentant les synergies entre les services de gestion et ceux en charge de l'action économique.

Renforcer l'expertise financière et fiscale pour accompagner les évolutions des collectivités locales

L'objectif est d'adapter l'offre de service aux collectivités locales, notamment en renforçant les synergies entre l'ensemble des services compétents de la DGFIP, et en enrichissant les prestations de service et d'expertise en matière d'emprunts et d'endettement.

Outre l'accompagnement des évolutions fonctionnelles et institutionnelles, il s'agit également de renforcer la prévention des difficultés et le soutien. Ainsi, un dispositif de partenariat va être mis en place entre les préfetures et les Directions locales des Finances Publiques afin d'améliorer la

prévention des difficultés financières des collectivités locales connues par les comptables.

Garantir des prestations et une organisation adaptées aux spécificités du secteur hospitalier

La DGFIP s'attache à conforter les relations de confiance avec les établissements publics de santé et leur administration de tutelle (direction générale de l'offre de soins, agences régionales de santé). Elle privilégie une dématérialisation partagée et la qualité du service rendu, avec notamment l'accompagnement des établissements hospitaliers dans la généralisation de la facturation individuelle et directe aux caisses d'assurance maladie.

3 Développer une stratégie numérique au bénéfice de tous

Mettre l'ambition numérique au service du professionnalisme des agents

Il s'agit, d'une part, de faciliter l'utilisation quotidienne du numérique par les agents grâce à des actions concrètes visant à améliorer les postes de travail informatiques (déploiement de 22000 nouveaux PC), faciliter des usages nouveaux apportés par la technologie et développer des accès nomades pour faciliter le travail à distance, sur lequel une mission est en cours.

D'autre part, le déploiement d'un outil de type réseau social d'entreprise (« WiFip »), dès cet automne, va permettre la constitution de communautés professionnelles et constitue un levier majeur pour le développement d'un outil collaboratif au service de l'expertise des agents.

Enrichir l'offre numérique pour les usagers et partenaires

La DGFIP propose une offre numérique conforme aux attentes des usagers qui ont désormais l'habitude d'effectuer un grand nombre de démarches à distance. Aujourd'hui, cette ambition passe par la mise en place d'un espace sécurisé enrichi pour les usagers, d'une démarche analogue de la part de l'État employeur et de la dématérialisation native des factures avec les partenaires et les fournisseurs de l'État.

Un « espace numérique sécurisé et unifié » couvrira à terme toutes les démarches des usagers avec la DGFIP (impôts, amendes, produits locaux) et tous les échanges entrants et sortants.

De même, sera mis en place un espace numérique pour les agents publics actifs (accès au compte individuel retraite, simulation en ligne) et retraités (accès au suivi des paiements, au bulletin de pension).

4 Faire de la culture commune de la DGFIP la force de sa communauté professionnelle

Développer une stratégie des compétences

La richesse et la fluidité des parcours professionnels doivent être traduites dans la réalité des carrières offertes aux agents et aux cadres. Il est nécessaire d'accroître leur professionnalisme en anticipant les évolutions des compétences, en mettant la formation au cœur de la stratégie, en

favorisant l'expertise, en renforçant la qualité de l'offre de service en ressources humaines, et en créant un espace professionnel unifié et ouvert.

Un dispositif d'analyse prospective des emplois et des compétences a été mis en œuvre afin d'apporter de la lisibilité sur les parcours professionnels et de mieux anticiper les compétences nécessaires à moyen terme.

L'harmonisation des règles de gestion relatives aux mutations des agents s'achèvera d'ici fin 2015.

Déployer un projet managérial fondé sur la confiance et la responsabilité

Dans un impératif de lisibilité, le modèle managérial doit être fondé sur la confiance à tous les niveaux. Il s'agit d'encourager la responsabilité, de développer le soutien aux équipes et de favoriser la mutualisation et le travail collaboratif. Dans ce cadre, par exemple, une offre d'accompagnement et de soutien, centrée sur les pratiques managériales, est d'ores et déjà mise en place à destination des équipes d'encadrement au niveau local et rencontre un grand succès (plus d'une dizaine de départements ont d'ores et déjà bénéficié d'un séminaire).

Construire une relation sociale renouvelée avec les agents, les cadres et leurs représentants

Cela passe notamment par quatre leviers essentiels : la qualité de vie au travail ; la protection et la sécurité des personnels ; la responsabilité sociale et l'approfondissement du dialogue social fondé sur la confiance partagée et le respect mutuel.

Ainsi, un plan d'actions relatif à l'amélioration des conditions de vie au travail est mis en œuvre dans la concertation.

Également, pour renforcer la sécurité des personnels, un plan d'actions spécifique vise à réduire le numéraire dans les centres des finances publiques, avec notamment l'abaissement du plafond des encaissements en espèces (depuis janvier 2014) ou la dématérialisation de la gestion des timbres en commençant par les timbres passeports (à compter de fin 2014).

Un baromètre social a par ailleurs été mis en place afin d'établir un diagnostic précis des éventuels problèmes relatifs aux conditions de vie au travail, à la relation managériale, aux parcours professionnels et à la reconnaissance.

Enfin, une conférence du dialogue social se tiendra chaque année.

Intégrer la simplification et l'approche par les enjeux dans l'exercice des missions

La DGFIP s'est engagée dans une démarche forte de simplification, attendue à la fois par les usagers et par les agents. Dans le même esprit, elle privilégie des modalités d'exercice des missions par une approche davantage centrée sur les enjeux, lorsque l'exhaustivité n'est pas requise. L'enraci-

nement d'une culture de la simplification et des enjeux doit contribuer à maintenir et à renforcer la qualité d'exercice au quotidien des métiers, tout en évitant les coûts induits par la complexité et une exhaustivité inutile.

Renforcer l'ouverture de la DGFIP

L'ouverture est une valeur porteuse de culture commune qui se traduit aussi bien dans le cadre des relations de la DGFIP au sein de l'État que dans ses rapports avec les partenaires extérieurs. Cela passe notamment par le développement de partenariats avec des universités pouvant aboutir sur des formations diplômantes et par la réalisation de comparaisons internationales pour évaluer et orienter sa stratégie.

* * *

Le plan d'actions couvre ainsi l'ensemble des missions de la DGFIP et répond aux principales attentes de son réseau, à travers les grandes thématiques stratégiques et des chantiers structurants tels que la dématérialisation, l'offre numérique et la facilitation des démarches des usagers, les opérations de modernisation et de simplification, l'adaptation du réseau, le soutien technique et managérial...

Les deux tiers de ces actions doivent s'achever d'ici fin 2015, reflétant l'engagement résolu dans une concrétisation rapide de la démarche.

La mise en œuvre du plan d'actions est suivie et évaluée tout au long de la démarche, sous le pilotage d'une structure dédiée, le nouveau bureau SPIB 1C.

Cette évaluation en continu repose sur plusieurs leviers : au-delà d'une analyse quantitative de l'état d'avancement du plan d'actions, les actions les plus emblématiques par leur importance, leur durée de réalisation, leur complexité ou leur portée au regard des ambitions du projet, font l'objet d'un suivi rapproché.

Par ailleurs, il va être procédé à une analyse qualitative des réalisations en termes d'efficacité et d'efficience au regard des objectifs poursuivis, à travers des audits internes, des évaluations auprès de ses partenaires et des études d'opinion auprès des usagers.

Enfin, des analyses comparatives nationales ou des comparaisons internationales permettront de recenser les meilleures pratiques, d'apprécier le niveau relatif des résultats et d'adapter le cas échéant le plan d'actions.

Naturellement, le projet stratégique sera adapté en fonction de l'évolution des contraintes et l'apparition de nouveaux besoins, et notamment à l'aune de la revue des missions de l'État engagée ce printemps par le Gouvernement. ■



Audran LE BARON
Directeur de Cap numérique à la DGFIP

Avec la précieuse collaboration de Béatrice BURG

La stratégie numérique de la DGFIP

La DGFIP a joué un rôle précurseur dans le développement des services en ligne, tant dans la sphère fiscale que dans le domaine de la gestion publique, et entend le rester en se positionnant comme une administration numérique de référence à l'horizon de 2018.

L'enjeu consiste désormais à étendre la gamme des services proposés pour permettre à nos agents, nos usagers et nos partenaires de réaliser l'ensemble de leurs démarches dans un environnement numérique à l'état de l'art.

L'ampleur de la feuille de route adoptée oblige à se doter d'une nouvelle organisation, mettant l'accent sur une gouvernance transversale des projets, en adéquation avec les priorités gouvernementales d'essor du numérique.

La Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP) a placé le numérique au cœur de sa démarche stratégique en se fixant comme objectif d'être une administration numérique de référence au bénéfice de tous.

L'étendue des missions de la DGFIP l'amène à développer des relations avec une multiplicité d'in-

terlocuteurs. Il lui appartient ainsi de proposer une offre adaptée à l'ensemble de ses agents, ses usagers et ses partenaires.

L'organisation adoptée se doit, par ailleurs, d'être à la hauteur de l'ambition retenue en se caractérisant par une transversalité accrue et un pilotage renforcé dans l'examen et le suivi des projets.

1 Améliorer les services en ligne proposés aux agents, usagers et partenaires

La DGFIP peut se prévaloir d'une expérience éprouvée en matière de numérique. Toutefois, la gamme très étendue de services en ligne comme de solutions de dématérialisation n'a pas encore atteint son plein potentiel : 2/3 des usagers continuent de déclarer leurs revenus par voie papier. De plus, elle doit s'adapter en permanence pour suivre le développement des nouveaux usages numériques (tablette, smartphone, réseaux sociaux...). L'objectif est donc de changer d'échelle en adaptant notre offre et en développant son usage.

1. Développer l'offre numérique au bénéfice des agents

Les personnels de la DGFIP sont en première ligne pour accueillir et renseigner les usagers. Notre ambition numérique impose que les agents bénéficient d'outils de travail performants et adaptés à un environnement dématérialisé. Dans leurs relations quotidiennes avec leur employeur, il importe que les agents fassent l'expérience de la valeur ajoutée dont sont porteurs les outils du numérique. Ils seront ainsi à même, après avoir été formés à l'étendue de nos différents services en ligne, d'emporter la conviction des différents publics envers le numérique.

a. Proposer des outils numériques au service du professionnalisme des agents

Le correct fonctionnement des applications existantes constitue la condition de crédibilité de la stratégie numérique.

Aussi une attention particulière a-t-elle été accordée à l'amélioration de la navigabilité entre applications passant par une harmonisation des systèmes d'authentification jusqu'alors différents.

La facilitation du travail quotidien des agents implique également d'alléger les tâches à faible valeur ajoutée. La mutualisation des données disponibles entre les différents métiers de la DGFIP et l'alimentation directe des applications de gestion est ainsi de nature à limiter les doubles saisies, notamment en optimisant le processus jusqu'alors chronophage de mise à jour des adresses des particuliers.

En outre, l'engagement a été pris de publier et exploiter les résultats de l'enquête annuelle de satisfaction informatique en lançant des groupes utilisateurs sur les principales applications. L'expérience initiée a permis de déboucher sur

des mesures d'amélioration simples, rapides et concrètes, mettant l'accent sur l'actualisation de la documentation et la refonte des parcours de formation.

L'intérêt porté à l'optimisation de l'existant se conjugue avec le souci de modernisation des outils, comme en atteste le déploiement de 22 000 PC en remplacement des ordinateurs les plus anciens. Parallèlement, les postes de travail sont progressivement adaptés aux processus en environnement dématérialisé avec la généralisation progressive du mode « double écran ».

La volonté de placer le numérique au service de l'expertise des agents se manifeste par exemple en matière de contrôle fiscal. L'utilisation des technologies et méthodes d'analyse permettent par le *datamining* de traiter conjointement des données structurées disponibles dans notre système d'information et des informations non structurées recueillies de différentes sources, de façon à fournir aux services de contrôle des informations utiles, fiables, structurées et rapidement disponibles, pour une programmation mieux ciblée et plus efficace. L'analyse statistique, voire prédictive, doit notamment permettre de favoriser la détection de schémas de fraude, comme cela a été constaté par d'autres administrations fiscales.

Le déploiement d'un réseau professionnel collaboratif transversal constitue une des innovations majeures de la DGFIP en matière de renouvellement des relations de travail entre les agents et entre les services. Les fonctionnalités de cet espace sécurisé sont une opportunité pour les membres des différents groupes existants de partager des documents, des informations, des événements, mais aussi d'échanger, de diffuser leur savoir dans des foires aux questions interactives, de co-construire des documents, de communiquer plus efficacement, tout en s'affranchissant des contraintes de distance. En effet, le réseau collaboratif, baptisé *wiFiP*, permet à des agents issus de différents services, centraux et opérationnels, d'échanger, de mutualiser savoir-faire et bonnes pratiques, mais aussi de travailler ensemble à des projets communs ou de mettre en réseau des experts aujourd'hui isolés géographiquement. Les communautés actuellement expérimentées permettent de nouer, avec plus de réactivité, des relations participatives entre les praticiens du réseau et les pilotes en administration centrale. L'expertise et le partage d'expérience se

trouvent ainsi favorisés au sein d'une même sphère de compétences.

Ce projet, particulièrement novateur, implique un fort accompagnement du changement tant il peut révolutionner la manière de travailler et modifier la culture interne de management.

b. Faciliter les relations entre l'agent public et son employeur grâce au numérique

Il est proposé aux agents de la DGFIP d'être acteurs, à titre personnel, de l'avancée du numérique en dématérialisant largement leurs échanges avec leur employeur.

Une partie des notifications des actes de gestion jalonnant la carrière des agents est ainsi d'ores et déjà dématérialisée. Le futur système d'information dédié à la gestion des ressources humaines SIRHIUS, comme le projet de dématérialisation du dossier individuel de l'agent (DIAdem) vont poursuivre cette logique.

Le rôle majeur que la DGFIP joue dans la gestion des rémunérations et des pensions pourrait la conduire, après une large concertation avec les représentants du personnel comme avec les partenaires interministériels, à proposer à terme, un portail de services personnalisés à destination des agents publics. Dans la continuité de la démarche de dématérialisation initiée par le Service des retraites de l'État, cet espace serait ouvert aux actifs comme aux retraités. Il leur permettrait d'accomplir en ligne leurs démarches dans le cadre de la réforme des droits à retraites et de disposer de leurs bulletins de paye ou de pension de façon dématérialisée.

c. Faire des agents les promoteurs de l'offre numérique

La capacité du numérique à valoriser les tâches accomplies et à fluidifier les relations se révèle déterminante pour emporter, en interne, la conviction des agents.

Souscrivant eux-mêmes à cette transformation numérique, les agents sont enclins à promouvoir auprès des usagers l'offre en ligne disponible. Un cursus de formation leur donnera une vue complète des services en ligne proposés à l'utilisateur en s'appuyant sur des supports innovants tels que des modules d'e-formation. Des formations spécifiques portant sur l'accompagnement des usagers les plus éloignés du numérique compléteront ce dispositif.

Le lien entre l'offre interne et les services externes proposés aux usagers est donc manifeste.

2. Enrichir les relations numériques avec nos usagers et partenaires

Il convient désormais de renforcer l'usage des services en ligne en renforçant l'attractivité de notre offre envers les usagers et d'intensifier la dématérialisation des relations avec nos partenaires.

a. Structurer notre relation aux usagers au sein d'un espace numérique unifié

Aujourd'hui, les services en ligne de la DGFIP sont éclatés sur différents sites Internet et très hétérogènes selon le produit recouvert. L'Espace Numérique Sécurisé et Unifié (ENSU) ouvert au grand public doit permettre aux usagers particuliers et professionnels de réaliser l'ensemble de leurs démarches en ligne, au sein d'un espace unique.

Afin de garantir la mise en place d'une relation de confiance avec l'utilisateur, cet espace adoptera les standards de sécurité juridique et technique préconisés par la CNIL en garantissant l'opposabilité des documents et la traçabilité des transactions.

Ce projet est novateur en raison de son caractère transversal à la DGFIP, fruit de la fusion. Cet espace sécurisé concernera, en effet, non seulement les impôts mais aussi les amendes, les produits locaux et les recettes non fiscales. Il a donc vocation à devenir le vecteur privilégié des relations avec la DGFIP. La valeur d'usage du compte, aujourd'hui strictement fiscal, s'en trouvera démultipliée et la fidélisation de l'utilisateur en sera facilitée.

Cet espace sécurisé sera assorti de fonctionnalités permettant une dématérialisation de bout en bout de la relation. Une messagerie sécurisée dédiée sera le vecteur des échanges, dans les deux sens, entre l'utilisateur et l'administration avec une possibilité de transmission de pièces jointes. Tout nouveau document déposé fera l'objet d'une alerte sur la messagerie personnelle de l'utilisateur, voire par SMS. Un accès direct à une solution de paiement permettra de s'acquitter de ses créances.

Cet espace contribue également à l'efficacité de l'administration en permettant une réduction des 230 M€ annuels de dépenses d'affranchissement, dont une part significative est constituée par l'envoi de 35 millions de déclarations de revenus et plus de 100 millions de documents aux contribuables particuliers.

En effet, chaque utilisateur bénéficiera de l'ouverture automatique d'un ENSU à son nom, directement alimenté des documents le concernant. La substitution des exemplaires « papier » par leur version dématérialisée sera subordonnée à un

choix manifesté par le particulier. Toutefois, l'ENSU s'articule avec un projet de centralisation de l'émission des courriers. Les courriers aujourd'hui égrenés dans chaque direction locale seront, à terme, regroupés sur les centres éditoriaux de la DGFIP et bénéficieront, de ce fait, de tarifs postaux industriels.

L'ENSU se présente comme une réponse aux attentes des usagers afin d'améliorer la réactivité, la disponibilité et l'image de modernité de la DGFIP en proposant un produit à l'état de l'art, comme d'autres administrations ou entreprises, notamment dans le domaine bancaire, peuvent déjà en offrir.

Afin de tenir compte des nouveaux usages, ce produit doit être disponible sur tout support : ordinateur classique, smartphone ou tablette. Pour autant, il ne s'agit pas de s'inscrire dans une logique du « tout numérique ». Afin d'apporter un soutien aux personnes les plus éloignées du numérique, une meilleure complémentarité doit être recherchée entre les services en ligne et l'accueil assuré par les structures de la DGFIP implantées sur tout le territoire.

b. S'adapter aux nouveaux usages en accompagnant nos différents publics

Il n'est pas question de laisser quiconque au bord du chemin, en développant une offre exclusivement numérique. Notre responsabilité de service public est de tenir compte de tous les publics et de toutes les situations. Il nous appartient ainsi de créer avec l'ensemble de nos usagers, aussi divers soient-ils, une relation de confiance répondant à leurs attentes. L'idée est de renforcer la fluidité entre nos modes d'échanges afin de résorber la fracture numérique. Notre attention se porte principalement sur les publics les plus fragiles, afin de s'assurer qu'ils bénéficient en priorité d'une prise en charge personnalisée.

L'enjeu consiste donc, tout à la fois, à rénover les solutions existantes, s'ouvrir aux nouveaux usages et articuler l'ensemble avec les modes de contact traditionnels que sont les guichets ou le téléphone. Cette exigence oblige à développer de nouveaux outils.

Parmi les chantiers prioritaires figure la refonte du portail usagers de la DGFIP. L'objectif est d'améliorer l'ergonomie du site pour la porter aux standards auxquels les usagers sont désormais habitués. Un effort tout particulier sera réalisé pour en renforcer l'accessibilité afin que tous les usagers puissent aisément y trouver les informations recherchées et réaliser en ligne la transaction appropriée. Cette meilleure ergonomie de notre offre en ligne, rendue plus intuitive, contri-

bue à faciliter l'appropriation des transactions par des publics traditionnellement plus rétifs à l'informatique.

Le choix d'une nouvelle technologie permet, d'ores et déjà, de gagner en réactivité dans le contenu éditorial du site impots.gouv.fr en mettant en exergue les informations et services primordiaux, au gré de l'actualité et des principales échéances.

La priorité réside également dans une adaptation aux nouveaux usages marqués par l'essor des solutions mobiles qui représentent désormais 30 % des connexions Internet. Le développement de ce mode d'accès est également de nature à convertir au numérique des usagers ne possédant pas d'ordinateur.

Au-delà d'une adaptation automatique de l'affichage du contenu au support (*responsive web design*), cette tendance structurante amène à développer des applications spécifiques pour bénéficier de toutes les potentialités des smartphones. Il est ainsi proposé depuis 3 ans une application permettant de valider depuis son mobile sa déclaration de revenus et de payer ses échéances fiscales. Il a été procédé en 2013 à 48 000 déclarations et 316 000 paiements par ce support.

De façon connexe, la mise à dispositions des applications sur les plates-formes de téléchargement modifie la relation avec l'utilisateur. En effet, la personne est invitée à noter l'application et à donner un avis qui sera partagé avec les autres utilisateurs. Ce dispositif constitue donc un mode de recueil de la satisfaction des usagers et de leurs suggestions. Dans le processus continu d'amélioration de notre offre numérique, il importe qu'un outil pérenne permette, quel que soit le support choisi, de faire remonter et d'exploiter les propositions des utilisateurs.

Une autre forme de réactivité sera introduite par des procédés d'aide en ligne s'appuyant sur une analyse du comportement de l'utilisateur, afin de lui proposer, en cas de « décrochage » dans l'accomplissement d'une démarche, un mode de contact alternatif. Cet accompagnement de l'utilisateur pourrait prendre la forme d'une assistance par téléphone (*click-to-call*), par *chat* (*click-to-chat*) ou d'une intervention à distance par un conseiller (*co-browsing*).

Cette complémentarité et fluidité entre canaux renvoient à la nécessité de disposer d'un outil de gestion de la relation usager (ou CRM). Il doit, à terme, couvrir l'intégralité des modes de contact qu'il s'agisse des canaux numériques ou des canaux traditionnels (guichet, téléphone, courrier)

et s'étendre progressivement à l'ensemble des démarches.

La vue « usager » qui sera proposée permettra de suivre l'état d'avancement de ses demandes. Il sera également apporté un confort à l'agent qui pourra utilement renseigner son interlocuteur en disposant d'une trace des échanges précédents. Enfin, l'analyse des données quantitatives comme qualitatives, allant jusqu'au motif de contact, permettra de mieux connaître le comportement des usagers et de leur assurer un accompagnement adapté.

La dématérialisation des relations externes de la DGFIP concerne également les échanges qu'elle entretient avec ses différents partenaires.

c. Viser la dématérialisation la plus étendue avec nos partenaires

La DGFIP a largement entamé la dématérialisation des relations avec ses partenaires publics ou privés. Une intensification des efforts est à poursuivre en associant le développement d'une offre de services étendue à des dispositions juridiques favorables.

Au sein de la sphère publique, les collectivités locales constituent les partenaires majeurs de la DGFIP qui assure la comptabilité de 170 000 budgets. Le déploiement en cours du protocole dit PES v2 entre les ordonnateurs locaux et les comptables de la DGFIP correspond à une importante normalisation et amélioration de la qualité de l'échange de données entre les applications des gestionnaires et Hélios. Toutefois, le véritable enjeu réside dans le passage à une dématérialisation totale des pièces justificatives et comptables. En effet, la dématérialisation des comptes publics locaux ne couvre encore à ce jour qu'une minorité des 627 millions de feuilles A4 que représentent les pièces afférentes.

Afin de favoriser une adhésion massive à la dématérialisation, la DGFIP s'emploie à proposer une offre de services attractive aux collectivités. Cette stratégie apporte ses premiers résultats. Plus d'un quart des budgets sont concernés par l'adoption du nouveau protocole. 50 % d'entre eux dématérialisent leurs pièces comptables et 80 % une partie de leurs pièces justificatives.

La gamme de services proposés comporte le développement de nouveaux outils informatiques. Parmi ceux-ci, la livraison par paliers du « PES retour » pour intégrer automatiquement au système d'information de l'ordonnateur des données d'exécution des opérations financières extraites d'Hélios correspond à une attente forte des élus.

L'offre de services revêt un caractère global en proposant à l'ordonnateur, à l'occasion de son passage à la dématérialisation totale, une expertise sur l'optimisation de ses processus. Cette forte composante organisationnelle trouve également à s'exprimer à travers le soutien de la DGFIP à la mutualisation des services entre les structures intercommunales et leurs communes membres car elle est susceptible de favoriser la dématérialisation en concentrant les prestations matérielles telle que la numérisation par exemple.

Selon une logique de bout en bout, la dématérialisation des relations comptables doit contribuer à fluidifier les échanges entre ordonnateurs, comptables et *in fine* juridictions financières. Le projet de module de stockage et de restitutions des pièces justificatives proposé par la DGFIP souscrit à cet objectif. Il consiste à mutualiser la conservation des pièces dématérialisées dans le propre silo de stockage de la DGFIP et à offrir un module de consultation et de requêtage, selon des critères pré-définis, aux ordonnateurs locaux et aux juges des comptes. Répondant à une exigence de la Cour des comptes et à un besoin de conservation des collectivités, cet outil est susceptible de constituer un accélérateur à la dématérialisation dans la sphère de la comptabilité publique.

Toutefois, la DGFIP a également des relations avec des tiers de statut privé telles que les entreprises fournisseurs du secteur public. En contrepartie de l'obligation progressive de facturation électronique imposée aux fournisseurs des administrations, le portail Chorus, développé par l'AIFE et permettant une dématérialisation des factures des entreprises contractant avec l'État sera, à terme, ouvert aux prestataires des collectivités locales et des établissements publics nationaux.

La DGFIP a également de multiples relations avec les banques. À ce titre, la dématérialisation des 6 millions de saisies bancaires annuelles constitue un enjeu majeur, concernant le recouvrement de l'ensemble des produits. À ce stade, les échanges reposent exclusivement sur des supports papier, de l'envoi de la poursuite par le comptable jusqu'au traitement de la réponse reçue de la banque. La dématérialisation des saisies bancaires doit, à terme, conduire à créer un dispositif générique de transmission et d'échange d'informations selon un protocole « aller et retour » commun à l'ensemble des banques et des créances publiques.

La DGFIP est aussi amenée à entretenir des relations avec des buralistes qui assurent la majorité des ventes de timbre fiscaux. Cette gestion est

lourde (40 millions de timbres en 2012 pour plus de 700 M€) et onéreuse. Il convient donc de trouver des solutions innovantes, sources de simplification pour les usagers et d'économies pour la DGFIP. La priorité est donnée à la dématérialisation du timbre passeport, porté par un projet commun avec le ministère de l'Intérieur et l'ANTS¹ avec la perspective de suppression, à terme, de l'ensemble des timbres papier appuyant, encore aujourd'hui, certaines démarches administratives.

La multiplicité des projets évoqués traduit toute la vitalité de la DGFIP en termes de relations numériques et services en ligne. L'ampleur de l'ambition numérique de la DGFIP a récemment conduit à adopter une nouvelle gouvernance. Elle met l'accent sur la recherche de transversalité, le renforcement du pilotage et l'ouverture vers d'autres entités et administrations afin de privilégier une logique de mutualisation des meilleurs pratiques numériques.

1. Agence nationale des titres sécurisés.

2 Se doter de l'organisation adéquate pour développer cette ambition numérique

1. Garantir la transversalité et renforcer le pilotage des projets numériques

La diversité des réalisations effectives et à venir pourrait conduire à un risque de cloisonnement des projets. Pour remédier à cet écueil, l'organisation désormais mise en place vise à instaurer une transversalité dans l'examen des projets. Le nombre de projets programmés oblige également à se fixer des priorités. Un pilotage renforcé contribue à éclairer la prise de décisions lors du lancement des réalisations comme à chaque étape de leur avancée en accordant un rôle prépondérant au suivi budgétaire.

a. Introduire une transversalité dans l'examen des projets numériques

Le fonctionnement en silo et un pilotage éclaté par métier ne favorisent pas les nécessaires mutualisations entre projets et le partage de solutions par rapport à des problématiques communes. Une première forme de transversalité a été introduite avec la mise en place d'un comité de pilotage dédié aux services numériques. Cette instance, pilotée par le Directeur général adjoint, réunit tous les chefs de services et des personnalités du réseau. Sa composition garantit un examen partagé des projets. Les travaux menés au sein de cette instance ont notamment conduit à décliner, de façon plus détaillée, les engagements pris par la démarche stratégique, au titre de l'ambition numérique de la DGFIP.

De façon très opérationnelle, ce comité de pilotage a validé les projets prioritaires qui forment aujourd'hui la feuille de route de Cap numérique. Ce service à compétence nationale constitue une maîtrise d'ouvrage professionnelle, rompue à la

conduite de projet, faisant le lien entre les différents interlocuteurs métier et les bureaux informatiques. Bâtie sur le socle du programme Copernic, cette nouvelle structure dépasse la seule sphère fiscale pour s'ouvrir à l'ensemble des missions assurées par la DGFIP. L'extension de ses compétences se manifeste notamment par le rattachement des applications concernant les agents et le nouveau SIRH ministériel, SIRHIUS. Le souci de transversalité amène aussi à regrouper, au sein d'une même entité, la responsabilité de l'ensemble des outils structurant la relation usagers (référentiels, portail, outil de CRM) et favorise, de ce fait, une montée en compétence, destinée à placer l'« expérience utilisateur » au cœur des réalisations. Une cellule dédiée est, par ailleurs, chargée du développement de solutions mobiles pour l'ensemble des métiers.

Cette collégialité se manifeste également à travers l'association étroite entre Cap numérique et le service « Stratégie des relations aux publics » chargé de structurer la relation aux usagers et de définir les finalités et les usages des outils développés. Le Cabinet communication, pilotant le plan d'action de promotion des services numériques, intervient aussi très directement dans les travaux.

b. Renforcer la gouvernance sur le numérique

Après le temps de réflexion consacré à la définition de la stratégie numérique de la DGFIP, les projets sont aujourd'hui entrés en phase opérationnelle. Cette évolution a conduit à parfaire la gouvernance initiée en développant une comitologie plus complète.

Les projets structurant l'ambition numérique de la DGFIP sont désormais suivis au sein de comités dédiés. Un reporting régulier est effectué au comité stratégique. Le passage en revue des projets permet de disposer d'une vue d'ensemble des réalisations. Il est l'occasion d'examiner le respect des calendriers, la tenue de la trajectoire budgétaire et les principaux points d'avancement et d'arbitrage. Ce pilotage s'articule naturellement avec le suivi de la démarche stratégique de la DGFIP, dont les projets numériques constituent un volet majeur.

Au-delà du suivi des projets, une réflexion est actuellement en cours pour se doter d'indicateurs. Les différentes données suivies permettront de disposer d'éléments de contexte portant sur la diffusion du numérique dans la société. L'extension de l'usage de l'ensemble des services en ligne de la DGFIP sera régulièrement remontée et des objectifs ambitieux de progression seront fixés. Ces résultats quantitatifs seront associés à des mesures qualitatives portant sur la satisfaction usager et le respect d'engagements de services.

c. Mesurer la rentabilité des projets

Le suivi du taux d'utilisation des services numériques se révèle également essentiel pour juger de la rentabilité d'un projet. Dans un contexte budgétaire contraint, cette évaluation est nécessaire à la priorisation des projets. L'étude de rentabilité, effectuée pour chaque projet numérique majeur, permet d'éclairer la prise de décision sur le lancement des réalisations. Le service « Stratégie, pilotage et budget » est le garant d'une méthode commune d'analyse de valeur permettant de dégager les coûts complets d'un projet, les gains attendus et le délai de retour sur investissement.

La méthodologie employée est sous-tendue par des exigences de prudence et de traçabilité. Pour un projet donné, il est toujours retenu différents scénarios renvoyant à des rythmes différenciés d'adhésion à la procédure numérique, l'un volontariste et l'autre plus mesuré. Des variantes conduisent également à ne pas valoriser financièrement tous les gains de productivité (certains gains, par nature diffus, ne correspondent *in fine* qu'à des marges de manœuvre supplémentaires données aux services pour réaliser leurs missions).

L'ensemble des hypothèses avancées pour évaluer le projet est documenté. La réalisation effective de la rentabilité annoncée en amont du projet doit être régulièrement examinée *ex post* à chaque phase d'avancement. Il convient notamment de s'assurer que les objectifs de montée en charge du vecteur numérique se vérifient.

La généralisation de cette méthode à l'ensemble des chantiers informatiques permettra, à terme, de disposer d'une base de données et d'observations étendue, interne à la DGFIP. Il sera ainsi possible de prévoir, avec une précision accrue, la rentabilité d'un projet entrant dans une même typologie de réalisation. Cette avancée est à mettre en relation avec la nécessaire montée en compétence sur des méthodes éprouvées, reposant notamment sur les points de fonctions, de calibrage des projets et des équipes.

La transversalité, la collégialité et la mutualisation des compétences pour traiter du numérique ne doivent pas s'arrêter au seul cadre de la DGFIP.

2. Ouvrir la DGFIP à un processus d'amélioration continue du numérique

Par le jeu combiné de la nécessaire amélioration de l'efficacité des processus et de la diffusion rapide des nouvelles technologies dans la société, le numérique est un terrain d'innovation permanente dans les administrations publiques et dans le secteur privé.

a. Introduire une veille sur la diffusion du numérique et les usages innovants

La fonction de veille est particulièrement importante car elle doit nous permettre d'observer les tendances comportementales des usagers et, lorsque cela s'avère pertinent, de transposer les pratiques innovantes.

Pour être efficace sur un tel sujet, la fonction de veille doit mettre en réseau des personnes aux profils variés (métiers, techniques, juristes) mettant en commun les informations recueillies par chacun du fait de son réseau, son expérience, ses lectures, ses participations à des présentations.

L'animation de cette fonction s'appuiera utilement sur la communauté du copil « stratégie numérique et usagers ». Ce vecteur sera privilégié pour diffuser des éléments sur les principales tendances du numérique, des rapports d'analyse sociologique ou des livres blancs.

b. Instituer des benchmarks réguliers

Cette dimension de veille est également assumée par le Cabinet international de la DGFIP. Familier de la participation aux instances internationales de coopération des administrations fiscales et pouvant aisément mobiliser le réseau des attachés fiscaux à l'étranger, il a étendu le champ de ses études à l'ensemble de l'activité de la DGFIP. Ses analyses comparatives se nourrissent également

de l'exemple d'administrations et entreprises françaises.

Des contacts fructueux se sont ainsi noués avec les organismes sociaux, Pôle Emploi ou encore les principales banques françaises. Ces rencontres permettent de gagner du temps en partageant l'expérience acquise et s'inspirant des meilleures pratiques.

c. Souscrire à une logique de coopération interministérielle

L'action de la DGFIP n'est pas isolée mais s'inscrit pleinement dans la dynamique interministérielle qui fixe l'objectif qu'à l'horizon 2016, la majorité des Français privilégient les services publics numériques pour réaliser leurs démarches courantes. Cette cible volontariste conduit à augmenter d'au moins 20 % en deux ans le nombre d'utilisateurs ayant recours aux services publics numériques.

Les CIMAP sont ainsi des instances contribuant fortement à l'accélération des projets numériques. La DGFIP a en a bénéficié avec l'inscription du timbre électronique comme l'une des principales mesures d'un des précédents comités. Le SGMAP suit, par ailleurs, des projets auxquels la DGFIP est amenée à contribuer. Il en est ainsi du projet « Dites-le-nous une fois » visant à rationaliser les demandes effectuées par les administrations auprès des particuliers et des entreprises.

La DGFIP a donc instauré un dialogue permanent avec le SGMAP. Les échanges portent notamment sur la recherche de mutualisation du financement des projets éligibles au plan d'investissement d'avenir. Cette association étroite permet également de rechercher le vecteur juridique le plus adapté pour donner une existence aux projets emblématiques de la DGFIP. Cette expertise conjointe s'emploie prioritairement à créer les

conditions de possibilité de l'espace numérique sécurisé et unifié en garantissant l'opposabilité des documents.

La DGFIP bénéficie aussi de la veille permanente que le SGMAP opère sur les travaux de la commission européenne concernant l'authentification et la sécurisation des échanges. De façon plus prospective, cette association est l'occasion de partager, au plan national, les réflexions émergentes sur le thème de l'identité numérique.

* * *

L'ambition numérique de la DGFIP n'est pas une fin en soi. La dimension d'ouverture qui l'anime s'exprime à travers l'attention portée aux préoccupations des agents et aux attentes des usagers et partenaires.

Ce même souci d'ouverture se retrouve dans l'organisation retenue. L'examen des projets et leur suivi renforcé sont l'occasion de relations constantes entre l'ensemble des métiers, les services informatique, juridique et budgétaire. La création d'une maîtrise d'ouvrage transversale favorise ce dialogue permanent, soulignant que la réussite des projets numériques repose tout autant sur la capacité à fédérer une équipe autour d'objectifs communs que sur la qualité technique des solutions.

L'ouverture se manifeste enfin à travers la réactivité de la DGFIP à son environnement, lui permettant de s'inspirer des meilleures pratiques et de s'inscrire dans un processus continu d'amélioration de son offre numérique. ■



Alain LELOUEY

Administrateur général des finances publiques

Directeur du programme Copernic de 2009 à 2013, aujourd'hui sous-directeur des études et du développement informatique à la DGFIP (SI-1)

Avec la précieuse collaboration de Florence ABELLO et Virginie TOURLIAC

Le programme Copernic : bilan d'une décennie pour transformer le système d'information fiscal

Lancé en 2001, le programme Copernic s'est inscrit dans la dynamique de la réforme de l'État avec pour ambition de refondre et moderniser le système d'information fiscal. La stratégie de migration adoptée a permis de mettre en place rapidement de nouveaux services au bénéfice des usagers et des agents tout en rénovant en profondeur les applications de gestion fiscale.

À l'heure du bilan, avec 70 projets dans son périmètre, le programme Copernic apparaît comme un projet de transformation et d'innovation à part entière qui a révolutionné l'administration fiscale, sa relation avec ses usagers et les métiers de gestion du système d'information.

A son lancement en 2001, le programme Copernic constituait le projet emblématique de modernisation des outils informatiques des services fiscaux.

Mené conjointement par l'ex-DGI et l'ex-DGCP avant même la fusion de ces deux directions, le choix de son nom illustre un de ses objectifs principaux de placer le citoyen au centre de l'organisation et des préoccupations de la filière fiscale. Il comportait également une dimension fon-

damentale d'amélioration et de modernisation des outils et des conditions de travail des agents de l'administration fiscale.

En accompagnant la mutation de l'administration fiscale vers une administration de services, le programme Copernic s'engageait dans la recherche d'une plus grande efficacité des administrations fiscales (par la mobilisation des informations utiles à l'accomplissement des missions des agents) et du renforcement du civisme fiscal

des contribuables (grâce à la simplification des démarches courantes et la facilitation du paiement des impôts).

En un peu plus d'une décennie, 70 projets ont été livrés représentant un investissement de 911,5 M€ en budget externe.

Mais les acquis du programme Copernic ne peuvent se résumer à un simple inventaire de projets

déployés. D'une envergure exceptionnelle, le programme Copernic a dû définir une véritable stratégie de migration pour garder le cap sur les objectifs fixés et mettre en place une organisation et un pilotage innovants du système d'information.

Rétrospective et bilan de ce programme de modernisation hors norme qui a révolutionné l'administration fiscale et son système d'information.

1 La stratégie de migration : dégager des résultats pour faciliter les transformations de fond

Dès le départ, l'administration avait identifié la nécessité de développer en priorité la production de services aux usagers comme levier de changement culturel et la construction en parallèle d'une vision nationale des informations fiscales comme levier d'efficience.

Cette trajectoire devait permettre d'engranger rapidement des gains d'efficacité (amélioration du taux de recouvrement par l'utilisation des services de paiement en ligne par exemple) mais aussi des gains de productivité (suppression de tâches de saisies, d'archivage...), de qualité (réduction d'anomalies), de dématérialisation (économies en matière d'impression, d'affranchissement, de stockage...).

La durée du programme nécessitait de maintenir une souplesse permettant de migrer le système d'information tout en absorbant les évolutions de l'environnement, qu'elles soient technologiques, juridiques (lois de finances successives) ou organisationnelles (fusion DGFIP notamment).

Pour éviter l'effet tunnel, la stratégie du programme Copernic fut donc de rythmer les travaux par des livraisons régulières, visibles par les usagers et les agents, dans une approche sécurisée de mise en production.

Au plan opératoire, la trajectoire du programme a été affinée par la définition de feuilles de route (les plans d'actions opérationnels) de plus en plus détaillées et actualisées périodiquement. En 2003, le PAO v3 installe une planification globale par bascule correspondant à une étape de transformation du système d'information. Ce concept de bascule permettait de garantir une cohérence des livraisons aux utilisateurs et se traduisait sur le plan technique par une mise en production simultanée de plusieurs composants, impliquant une forte coordination entre les projets.

Les projets et bascules furent ainsi regroupés en deux grandes étapes :

- la première consistait à échelonner de manière régulière dans le temps de nouveaux services à forte valeur ajoutée pour les utilisateurs (usagers et agents) ;
- la seconde étape avait pour objectif de refondre en profondeur les applications existantes de sorte à dépasser leurs limites actuelles (ruptures temporelles et géographiques, ruptures des identifiants, ruptures applicatives) et à renforcer leur maintenabilité et leur évolutivité pour constituer un système d'information fiscal commun et partagé à l'ex-DGI et à l'ex-DGCP.

2 La mise en place de nouveaux services

La première étape s'est concrétisée par la mise en œuvre de services qui ont révolutionné la relation des usagers avec l'administration fiscale.

1. L'e-administration fiscale : une réalité ancrée dans le quotidien d'usagers de plus en plus nombreux

Ouvert au lancement du programme Copernic, le portail impots.gouv.fr constitue aujourd'hui le

point d'accès à une documentation fiscale doctrinale et à un espace authentifié offert à chaque contribuable, particulier ou professionnel, regroupant un ensemble de services mis en ligne progressivement.

Depuis 2002 pour les particuliers et 2004 pour les professionnels, le compte fiscal simplifié offre une vue consolidée des éléments d'assiette, de taxation et de recouvrement quel que soit le mode de

transmission (dématérialisé ou papier). Accessible également aux agents des services de la DGFIP, il constitue ainsi un socle de dialogue entre l'utilisateur et l'administration.

Pour les particuliers, l'offre développée par Copernic relevait d'une approche privilégiant le civisme fiscal.

Elle leur permet aujourd'hui, via Internet, de déclarer et payer leurs impôts, de consulter leur compte fiscal, d'effectuer une réclamation ou une démarche (signaler un changement d'adresse par exemple) et de bénéficier d'un outil d'aide à l'estimation de leurs biens immobiliers.

Depuis 2012, l'accès à l'espace personnel est rendu possible via le site mon.service-public.fr et une offre de déclaration et de paiement de l'impôt sur le revenu par smartphone est également proposée.

L'utilisation des services en ligne, en constante progression, et le niveau élevé de satisfaction des usagers de la DGFIP (94 % se déclarent satisfaits des services proposés sur Internet¹, avec une note de satisfaction globale de la déclaration en ligne de 17/20) illustre l'amélioration des relations des usagers avec l'administration fiscale.

En 2013, un tiers des foyers fiscaux ont déclaré leurs revenus en ligne (avec 13,9 millions de déclarations) et 7,3 millions de télépaiements ont été enregistrés. Le compte fiscal a reçu 23 millions de visites et 725 000 démarches (dont 66 % de signalements de changement d'adresse) ont été effectuées en ligne.

Pour les professionnels, les services mis en place relevaient d'un enjeu prioritaire, par les montants engagés et par la fréquence des relations avec l'administration. L'évolution du cadre juridique visant l'utilisation obligatoire des téléprocédures par l'ensemble des entreprises à l'horizon 2015, nécessitait en contrepartie de proposer un bouquet de services complet et diversifié. Deux modes de transmission dématérialisée ont donc été développés : le mode EFI (Internet) et le mode EDI (transmission électronique des données à partir des fichiers comptables, par l'intermédiaire de l'expert-comptable ou d'un partenaire EDI).

Aujourd'hui, les usagers professionnels ont la possibilité de déclarer et de payer la majorité de leurs impôts (TVA, CVAE, IS, TS, CFE...), de demander un remboursement d'IS ou de crédit de TVA issu d'opérations effectuées en France ou dans un État membre de l'Union Européenne, de consulter leur compte fiscal, d'obtenir une attestation de régularité ou de résidence fiscale...

En 2013, 89 % des déclarations de résultats et près de 95 % des paiements de TVA, d'IS et de TS ont été dématérialisés pour un montant global de 212 Md€.

Le programme Copernic a également développé des services à l'attention des **partenaires de la DGFIP**, parmi lesquels Télé@ctes, serveur de transmission dématérialisée entre les études notariales et les services de publicité foncière, déployé en 2005, Télé-TD permettant depuis 2011 de collecter les données transmises par les Tiers déclarants, ou encore « Demande de Valeurs Foncières » (DVF), qui délivre aux collectivités locales et organismes publics les informations relatives aux valeurs foncières afin de faciliter la mise en œuvre de politiques foncières et d'aménagement.

2. De nouveaux outils à la disposition des agents : l'évolution des conditions d'exercice des missions

Les outils développés dans le cadre de la première étape du programme Copernic ont modifié de manière progressive et graduée les conditions d'exercice des missions fiscales, en particulier en allégeant l'administration des tâches à faible valeur ajoutée (saisie des données) et en apportant une vision nationale et dématérialisées des dossiers fiscaux.

a. Des outils offrant une vision consolidée d'un dossier usager

Le portail agents, point d'accès au système d'information, offre une ergonomie et une navigation fluide qui permet de passer d'application en application tout en consultant le même dossier.

Le système d'habilitation reposant sur un annuaire unifié avec la mise en place de la DGFIP, permet aux agents d'accéder aux applications nécessaires à l'exercice de leurs missions en fonction de leur rattachement à un service. Ce dispositif de sécurité est complété par un outil de traçabilité transversal, indispensable au contrôle interne, conformément aux exigences de la CNIL.

Le compte fiscal permettant de disposer d'une vision globale et exhaustive du dossier d'un usager (particulier ou professionnel) participe au décloisonnement des informations. Il représente une avancée majeure pour les agents en charge des missions fiscales qui n'avaient pas accès avant à ces informations.

b. Le développement de la gestion des contacts

Complément de l'offre de démarches en ligne sur Internet, la version guichet de l'outil de suivi de la

1. Enquête réalisée par l'institut BVA en septembre 2013.

relation usager (GAIA) permet de prendre en compte la demande d'un contribuable quel que soit le service, de manière à lui éviter des déplacements supplémentaires. Déployé en 2009, cet outil a permis d'accompagner la mise en place de l'accueil fiscal de proximité dans le cadre de la fusion, en améliorant le dialogue entre les services et en facilitant le traitement des demandes.

c. L'amélioration du contrôle

Les apports de Copernic ne se limitent pas seulement aux outils de ciblage et d'analyse des dossiers fiscaux développés pour les agents des

services de contrôle (SIRIUS PART, SIRIUS PRO, PATRIM...).

L'architecture reposant sur des référentiels et des bases nationales (comme le fichier des comptes bancaires, la Base Nationale des Données Patrimoniales...) constitue en soi un vecteur puissant de recoupement des données autour d'un même usager.

La vision nationale et dématérialisée de la situation fiscale d'un contribuable grâce au compte fiscal permet de disposer rapidement et simplement d'une vision exhaustive du dossier, ce qui en facilite le contrôle.

3 La refonte du système d'information

En parallèle des développements de nouveaux services, la refonte du système d'information fiscal a très vite été engagée avec pour premiers résultats structurants la mise en production en 2007 des principaux référentiels nationaux et leur branchement en 2009 aux applications d'assiette des fiscalités personnelle, foncière et professionnelle.

1. Les référentiels nationaux : les fondations du système Copernic vecteur d'une informatique solidaire

Les référentiels nationaux constituent véritablement la colonne vertébrale du système d'information copernicien. Ils centralisent et consolident à l'échelle nationale les données associées aux personnes (état civil, identification des entreprises) et à leurs occurrences fiscales (impôt, adresse). Ils assurent ainsi une cohérence d'ensemble des informations d'identification des personnes physiques et morales et facilitent le recoupement des données autour d'un même usager. Ils jouent un rôle essentiel pour dépasser les ruptures du système d'information fiscal diagnostiquées au démarrage du programme.

Leur déploiement n'a pas été simple et a nécessité au préalable des travaux de fiabilisation dans les applications de gestion existantes de chaque domaine de fiscalité. Par exemple, dans le cas des redevables professionnels, une application dédiée a dû être développée pour assurer la migration des données issues de 850 bases locales de gestion vers les référentiels nationaux. Le chargement des données dans les référentiels a suivi un séquençage étalé sur deux ans afin de sécuriser les différentes étapes et d'assurer la continuité de service.

La fiabilisation permanente des données des référentiels est indispensable pour garantir le plus haut niveau de qualité et limiter au maximum les risques de doublon ou d'amalgame. Des procédures pérennes d'administration automatisée des données dans les référentiels ont été mises en place et des indicateurs permettent de mesurer régulièrement la qualité des données. Une cellule nationale de fiabilisation assure la gestion des anomalies. Cette organisation permet de garantir un taux de certification INSEE des états civils de plus de 96 %.

La connexion des applications de gestion aux référentiels assure aujourd'hui la mutualisation et la cohérence des données entre les domaines de fiscalité, permettant d'éliminer des causes de ressaisies. Ce partage de savoir produit un effet vertueux sur la coopération entre les métiers et introduit un nouveau concept, celui de l'« informatique solidaire », basé sur la mutualisation et l'entraide entre les différents services.

Ainsi, par exemple, la diffusion automatique d'un changement d'adresse (saisi par un agent dans son application de gestion ou signalé par l'utilisateur via Internet) dans l'ensemble du système d'information fiscal permet de supprimer les ressaisies redondantes par les différents services et de faire bénéficier tous les métiers de l'information la plus récente.

2. La refonte des applications de gestion : vers une unification du poste de l'agent

De profondes évolutions du système de gestion ont été engagées par le programme Copernic.

En **fiscalité professionnelle**, le déploiement en 2010 de l'application de gestion des dossiers

professionnels (GESPRO) a posé la première pierre d'un chantier plus vaste de refonte du système de gestion, visant à substituer les bases locales actuelles en bases nationales et proposer des outils innovants de relance des obligations déclaratives, de gestion de la CFE et de pilotage des missions des SIE. Expérimentées depuis 2013, ces nouvelles fonctionnalités sont en cours de déploiement.

En **recouvrement**, compte tenu des difficultés ayant entraîné des révisions de son périmètre et de son calendrier, le projet RSP a été réorienté en 2009 sur le recouvrement forcé des impôts (professionnel et particuliers). Inscrite dans la démarche de l'harmonisation des procédures de recouvrement, cette nouvelle application RSP forcé, en cours d'expérimentation, permet de disposer d'une vision nationale des créances en reste à recouvrer pour un redevable et offre une gestion interactive et innovante des actions en recouvrement.

Dans le **domaine foncier et patrimonial**, une chaîne dématérialisée d'acquisition et de mise à jour des actes patrimoniaux a été constituée permettant de supprimer un nombre important de tâches de ressaisie et d'accroître la fiabilité des traitements d'assiette et de taxation. Les bases locales de l'application foncière ont été fusionnées par département en 2008 et son ergonomie modernisée par la « webisation » des écrans.

En **fiscalité des particuliers**, l'analyse des coûts et de la faisabilité a conduit à abandonner au stade du PAO v4 le projet initial de refonte de l'architecture existante des applications de gestion. Néanmoins, une nouvelle application de gestion de l'IR a été développée pour permettre les retraitements métier des télédéclarations par les agents. Cette application pourrait constituer une première étape du remplacement de l'application de gestion historique. En outre, un projet de dématérialisation des déclarations déposées par voie papier a fait l'objet de tests en 2012 et 2013 pour en évaluer la faisabilité et les gains métiers et organisationnels.

4 La progression des métiers de gestion du SI

Avec 70 projets dans son périmètre, le programme Copernic présentait des caractéristiques hors normes. Afin de garantir les délais et la qualité des livraisons, il est devenu nécessaire d'organiser sur une grande échelle les activités et processus liés à la gestion du système d'information fiscal, dans une démarche d'ingénierie des outils et des méthodes.

Cette industrialisation a progressivement touché l'ensemble de la chaîne de production du système, de la conception jusqu'à l'exploitation. Elle a été accompagnée par une structuration du programme et de ses projets autour de la notion de « cycle de vie du système d'information ». Innovante au sein de l'administration fiscale, cette démarche propre au programme Copernic s'étend désormais pour certains processus à l'ensemble de la DGFIP.

1. Une organisation et un corpus méthodologique

Une approche globale d'urbanisation du système d'information a été adoptée pour gérer les évolutions tout en sauvegardant la cohérence de l'ensemble.

La production de documents normalisés et l'utilisation d'un langage de modélisation commun,

l'UML², ont facilité les échanges entre maîtrise d'ouvrage (MOA) ainsi que les échanges avec la maîtrise d'œuvre (MOE).

En choisissant une architecture orientée services (SOA³), le programme Copernic a pu garantir la maîtrise du système d'information (permettant de l'adapter rapidement à des besoins fluctuants), sa pérennité et son indépendance aux technologies et aux fournisseurs.

Le corpus méthodologique mis en place a touché à la fois l'organisation des projets et des bascules (séquençement des travaux, méthodes, répartition des rôles et responsabilités, processus de recette et d'intégration), la conduite du changement (méthode d'analyse d'impacts permettant de définir une stratégie d'accompagnement des utilisateurs), la définition des méthodes et des outils de pilotage de projet (gestion par les coûts et les délais, méthode d'évaluation de projet), la gouvernance (chaque niveau d'instance prend les décisions de son périmètre de responsabilité, les flux ascendants et descendants d'information sont fluides et organisés).

2. La professionnalisation de la MOA

La taille du programme et des équipes constituées pour le conduire a rendu nécessaire une or-

2. De l'anglais *Unified Modeling Language* ou *Langage de modélisation unifié*, l'UML est un langage de modélisation graphique. Il est utilisé en développement logiciel et en conception orientée objet.

3. Architecture technique modulaire reposant sur un principe de mise à disposition de services ; les applications ou « services applicatifs » sont clientes les unes des autres et mettent à disposition de l'ensemble du SI leurs fonctionnalités et les données qu'elles gèrent. Les relations entre services applicatifs sont codifiées dans des contrats de service.

ganisation facilitant le travail en équipe. Très tôt, le programme s'est doté d'outils de capitalisation et de partage d'informations via des sites intranet. Surtout, une réflexion sur l'émergence d'un métier à part entière s'est concrétisée par la mise en place d'un dispositif de formation interne, dans une démarche de professionnalisation de la MOA.

Ainsi, un agent rejoignant le programme bénéficie d'un tutorat et suit un parcours d'intégration permettant d'appréhender son nouveau métier.

Un dispositif de formation continue était également mis à disposition des acteurs de MOA afin d'assurer une mise à niveau permanente des équipes et de mutualiser les bonnes pratiques.

* * *

Le programme Copernic a réussi le pari de la modernisation de l'administration fiscale en mettant

en place de nouveaux services et en unifiant progressivement le poste de travail des agents par une vision nationale et partagée des données. Les outils déployés par Copernic ont sans aucun doute constitué un acquis majeur à la culture de la DGFIP.

Au terme d'une formidable aventure humaine à laquelle plus de 850 personnes⁴ ont participé, Copernic apparaît sur le plan des savoir-faire, des méthodes et des techniques comme un projet d'innovation à part entière, ayant contribué à une évolution majeure des pratiques et des métiers de gestion du système d'information de la DGFIP.

L'héritage de réalisations et de compétences laissé par Copernic a posé les fondations de la nouvelle structure de maîtrise d'ouvrage transversale « Cap Numérique », créée par arrêté du 13 janvier 2014, pour accompagner la nouvelle stratégie numérique de la DGFIP, au service de l'ensemble de ses métiers. ■

4. Agents et contractuels ayant travaillé au SCN Copernic de 2001 à 2013.



Emmanuel CONSTANS

Médiateur des ministères économiques et financiers

Rapport 2013 du Médiateur : les chiffres clés

Avec l'autorisation du Médiateur, que nous remercions, la Revue propose à ses lecteurs, un extrait de son rapport d'activité.



Les usagers (particuliers et entreprises) des services des ministères économiques et financiers ont adressé 4225 demandes de médiation en 2013.

Le nombre total des demandes de médiation est ainsi en progression de 4,4 % par rapport à l'année précédente (4 049 demandes reçues en 2012).

Le seuil de 3 000 demandes de médiation reçues annuellement

a été dépassé pour la première fois en 2009. L'activité s'est stabilisée au-dessus de ce seuil en 2010 et 2011.

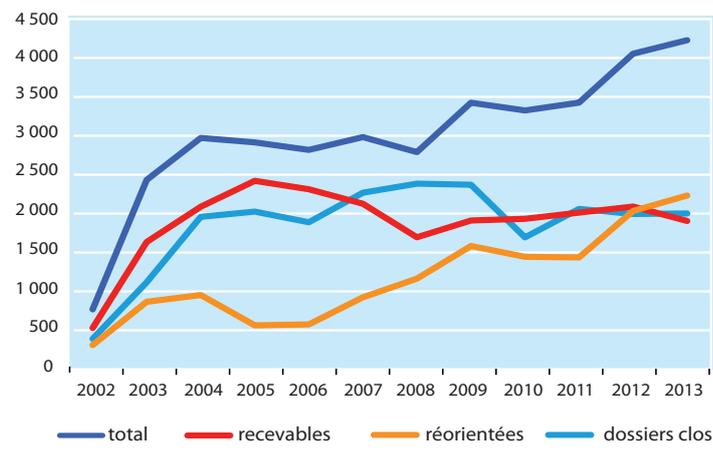
Un nouveau palier a été franchi en 2012, consolidé en 2013, avec l'enregistrement de plus de 4 000 demandes de médiation annuelles. Cette évolution et le dépassement du seuil de 4 000 demandes annuelles semblent encore se confirmer au début de l'année 2014.

Le nombre des demandes réorientées progresse de 10,1 % (2 197 demandes réorientées). La

part des demandes réorientées dans le total des demandes de médiation reçues est de 52 %.

Le niveau élevé des demandes de médiation réorientées s'explique par la proportion importante des réclamations qui n'ont pas fait l'objet d'une première démarche préalablement à leur transmission au Médiateur : 93 % des demandes réorientées sont transmises aux services concernés des ministères pour examen (majoritairement au réseau de la Direction Générale des Finances Publiques).

Évolution des demandes de médiation reçues par le Médiateur depuis 2002



Évolution des demandes de médiation entre 2009 et 2013

	Demandes totales*	Demandes recevables	Demandes réorientées
2009	3 409	1 871	1 538
2010	3 308	1 893	1 397
2011	3 410	1 974	1 389
2012	4 049	2 053	1 996
2013	4 225	1 865	2 197

* Demandes non ventilées à la clôture de l'exercice : 18 en 2010 et 47 en 2011. En 2013, 163 demandes non ventilées ont fait l'objet d'une demande de compléments au stade de l'examen de recevabilité et l'envoi d'accusés de réception « d'attente ».

Entre 10 % et 12 % des dossiers réorientés ont fait l'objet d'une réouverture et d'un traitement au fond de la réclamation, soit que les démarches aient été effectivement accomplies par le réclamant qui a omis d'en informer le Médiateur lors de sa saisine initiale, soit qu'à l'issue des démarches auprès des services concernés, le réclamant, insatisfait des réponses reçues, a de nouveau saisi le Médiateur.

Lorsque les demandes réorientées entrent dans son champ de compétence, le Médiateur informe systématiquement l'utilisateur des démarches accomplies pour son compte auprès des services et lui précise que s'il n'est pas satisfait de la réponse du service, il pourra s'il le souhaite, renouveler sa demande de médiation.

Les demandes de médiation recevables se stabilisent à un niveau proche de celui atteint en 2009 (1 865 demandes recevables en 2013 et 1 871 en 2009).

Les litiges de nature fiscale restent prépondérants dans l'ensemble des demandes de médiation reçues.

Les demandes relatives au recouvrement de créances non fiscales au bénéfice des collectivités territoriales et leurs établissements poursuivent leur progression (+ 9 % en 2013).

Plus de 90 % des demandes reçues dans le domaine de la gestion publique (40 % des demandes de médiation recevables) concerne des procédures d'opposition à un tiers détenteur.

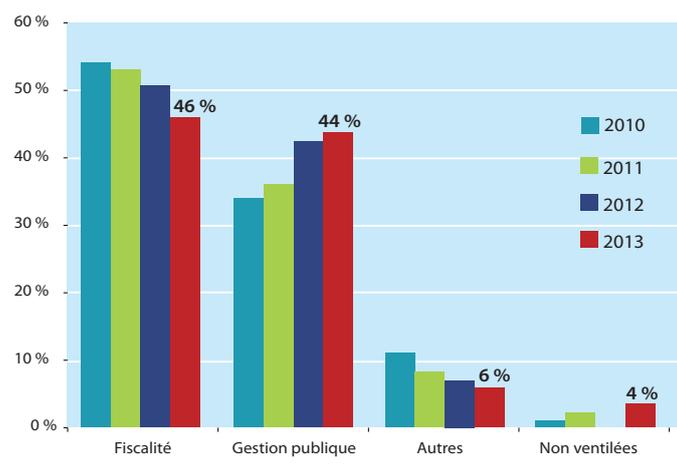
Le volume (984 demandes) et l'accroissement des demandes ré-

orientées en matière de gestion publique (+ 46 %) concernent essentiellement des demandes de délais de paiement pour des créances départementales et communales à caractère non fiscal.

Avant de se saisir de ces demandes, le Médiateur les renvoie, par l'intermédiaire de ses correspondants, aux comptables des Finances publiques les mieux à même d'examiner la possibilité d'un échéancier de paiement.

Les demandes ne relevant pas de la compétence de la Direction Générale des Finances Publiques restent inférieures à 10 % de l'ensemble.

Évolution des demandes reçues entre 2010 et 2013 (demandes recevables et demandes réorientées)



S'agissant des demandes de médiation hors champ de compétence de la Direction Générale des Finances Publiques, elles se répartissent ainsi en 2013 :

Urssaf/RSI*	46
DGDDI**	15
DGCCRF***	6
Autres directions :	13
Total :	80

* RSI : Régime Social des Indépendants

** DGDDI : Direction Générale des Douanes et Droits Indirects

*** DGCCRF : Direction Générale de la Concurrence, de la Consommation et de la Répression des Fraudes

Ventilation des demandes de médiation reçues en 2013

	Total	Recevables	Réorientées
Fiscalité	1 963 (- 4 %)	940 (- 1 %)	1 023 (- 7 %)
Gestion publique *	1 866 (+ 9 %)	882 (- 15 %)	984 (+ 46 %)
Autres	233 (- 17 %)	43 (- 33 %)	190 (- 13 %)
Ensemble**	4 225 (+ 4,4 %)	1 865 (- 9 %)	2 197 (+ 10 %)

(Les taux entre parenthèses correspondent à l'évolution par rapport à 2012)

* Créances des collectivités territoriales et de leurs établissements publics (HLM, hôpitaux, indus de RSA, restauration scolaire, garderie etc.). ** 163 demandes non ventilées en 2013.

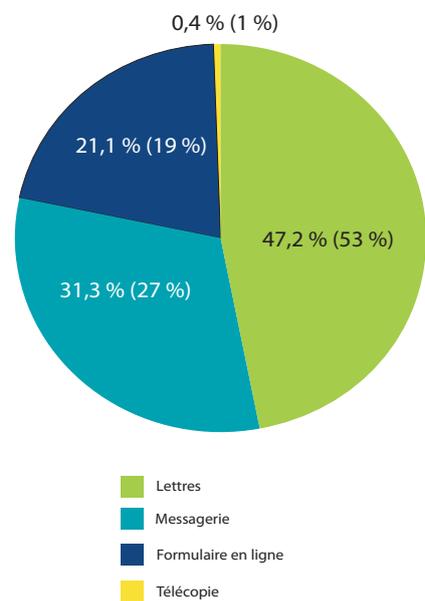
Les saisines

Pour la première fois en 2013, les saisines du Médiateur, par voie électronique, sont majoritaires (52,8 %)

La part du courrier postal dans les modes de saisine, qui demeurait prépondérante au cours des dernières années, passe en deçà de 50 % (47,2 %). Parmi les envois dématérialisés (52,4 % en 2013), le formulaire en ligne constitue le support de 21,1 % des demandes (en progression de 2,1 points par rapport à 2012)¹, les transmissions par messagerie continuent leur progression et gagnent 4,1 points par rapport à 2012, passant de 27 % des demandes en 2012 à 31,1 % en 2013. Les transmissions par télécopie ne représentent plus que 0,4 % des demandes (1 % en 2012)².

1. Le formulaire en ligne a été modifié pour faciliter son traitement et offrir la possibilité de joindre des documents. La mise en ligne du nouveau formulaire a été réalisée le 21/03/2013 sur le site internet du Médiateur.
2. L'usage des télécopieurs a été définitivement abandonné par le service de la Médiation le 31/12/2013.

Répartition des demandes de médiation selon de mode de saisine (entre parenthèses les pourcentages observés en 2012)



Les demandeurs

Les demandes des particuliers et des entreprises

Les demandes de médiation réalisées au bénéfice des particuliers sont prépondérantes. Les demandes de médiation émanant des entreprises représentent 10 % des demandes de médiation recevables en 2012 et en 2013.

Ventilation des demandes de médiation entre particuliers et entreprises

	Entreprises	Particuliers	Dossiers recevables
2010	139 (7 %)	1 754 (93 %)	1 893 (100 %)
2011	153 (8 %)	1 821 (92 %)	1 974 (100 %)
2012	212 (10 %)	1 841 (90 %)	2 053 (100 %)
2013	189 (10 %)	1 676 (90 %)	1 865 (100 %)

Ventilation des demandes de médiation reçues concernant des usagers représentés par un tiers (entre parenthèses, rappel des résultats pour les années 2012 et 2011)

	Nombre de saisines indirectes	Répartition en % du total des saisines indirectes
Avocats et conseils	134 (102 – 99)	53 %
Associations et acteurs sociaux (y compris curateurs et tuteurs)	40 (19 – 18)	16 %
Élus et médiateurs	17 (32 – 37)	7 %
Particuliers	61 (76 – 56)	24 %
Ensemble	252 (229 – 210)	100 %

Les demandeurs accompagnés ou représentés par un tiers

Si dans la majorité des cas, les demandes de médiation sont formulées par les intéressés eux-mêmes, la part des demandes présentées par un tiers se stabilise autour de 7 % du total des saisines.

L'intervention des avocats et des acteurs sociaux tend à se développer.

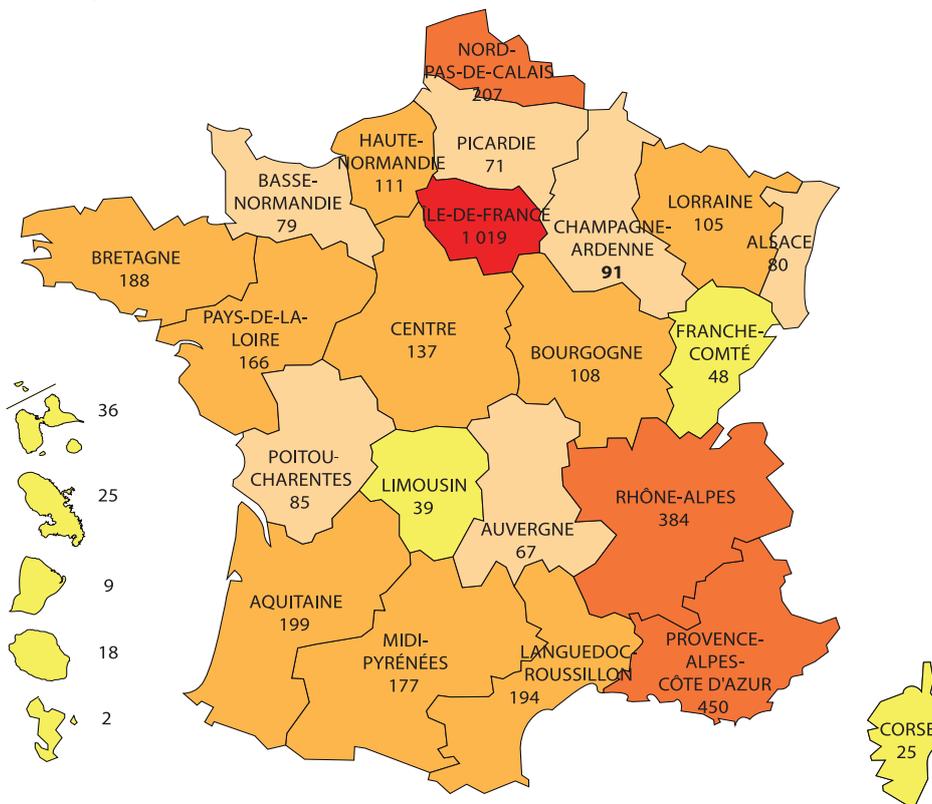
L'origine géographique des demandeurs

Les demandeurs sont majoritairement domiciliés en métropole (97 %). Les ultramarins sont à l'origine de 2 % des médiations et les non-résidents de 1 %.

Outre-mer autres : 7
 Polynésie Française : 4,
 Wallis et Futuna : 2
 Nouvelle Calédonie : 1

Étranger : 32
 (Afrique du Sud, Allemagne, Antilles Néerlandaises, Belgique, Canada, Chine, Colombie, États-Unis, Grande-Bretagne, Ile Maurice, Italie, Luxembourg, Madagascar, Pays-Bas, Pérou, Singapour, Suisse et Tunisie).

Demandes non ventilées 66.



Le traitement des demandes de médiation

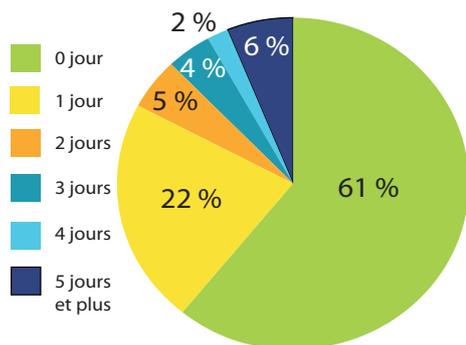
Le délai de traitement des demandes réorientées

En 2013, 83 % des demandes réorientées ont été traitées dans un délai moyen d'une journée et 92 % dans les trois jours suivant leur enregistrement.

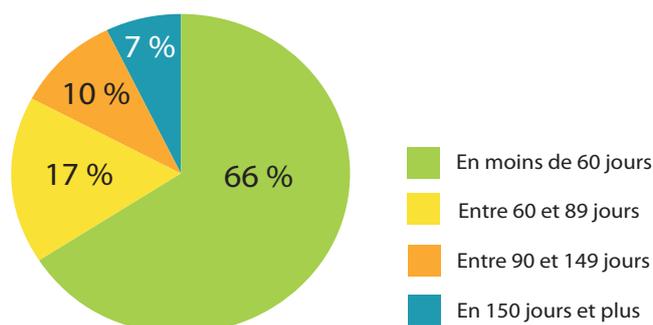
Le délai de traitement des dossiers recevables clos

66 % des dossiers recevables enregistrés et clos en 2013, ont été traités dans un délai inférieur à 60 jours à compter de leur enregistrement (62 % en 2012). 83 % ont été traités dans un délai inférieur à 90 jours (80 % en 2012).

Répartition des demandes réorientées en 2012 selon les délais de traitement (en jours)



Répartition des dossiers enregistrés et clos en 2012 selon les délais de traitement (en jours)



Les résultats des médiations

En 2013, 1 963 dossiers recevables ont fait l'objet d'une proposition de médiation et d'une clôture (1 956 en 2012).

Les médiations aboutissent à un résultat favorable aux demandeurs dans 63 % des dossiers clos (60 % en 2012).

12 % des dossiers sont clos au motif de leur caractère prématuré, de l'abandon du demandeur ou de la clôture définitive du litige avant médiation.

Ventilation des dossiers clos selon la nature du litige

	Dossiers clos 2010	Dossiers clos 2011	Dossiers clos 2012	Dossiers clos 2013
Fiscalité	831	798	900	945
Gestion publique	759	1 153	986	976
Autres domaines	61	71	70	42
Total	1 651	2 022	1 956	1 963

Répartition des dossiers clos selon le résultat de la médiation

	Demandes satisfaites en totalité	Demandes partiellement satisfaites	Demandes totalement ou partiellement satisfaites	Demandes non satisfaites	Total
2010	28 %	44 %	72 %	28 %	100 %
2011	30 %	36 %	66 %	34 %	100 %
2012	25 %	35 %	60 %	40 %	100 %
2013	26 %	37 %	63 %	37 %	100 %

Répartition des dossiers selon le résultat de la médiation en 2013, par secteur

	Demandes non satisfaites	Demandes partiellement satisfaites	Demandes totalement satisfaites	Demandes totalement ou partiellement satisfaites
Fiscalité	43 %	35 %	22 %	57 %
Gestion publique	31 %	38 %	31 %	69 %
Autres domaines	37 %	33 %	30 %	63 %

Les enjeux financiers

L'enjeu moyen des dossiers de médiation est de 20 251 euros (18 373 euros en 2012)³.

L'enjeu minimal associé à un dossier est de 14 euros, le montant maximal de 52 750 127 euros. La médiane se situe à 1 690 euros (1 493 euros en 2012). ■

3. Trois dossiers atypiques d'un montant supérieur à 1 million d'euros ne sont pas comptabilisés pour établir cette moyenne.



Jacques PERENNES
Conservateur des Hypothèques Honoraire

Résumé du chapitre du rapport public annuel 2014 de la Cour des comptes

sur les missions fiscales de la douane et extraits du projet stratégique « Douane 2018 »

« La mise en œuvre d'économies n'est pas contradictoire avec l'amélioration de la qualité du service public, la simplification et le redressement de la compétitivité de notre économie, bien au contraire », Didier Migaud (présentation du rapport annuel 2014).

Le 2^e volume du tome I du rapport public annuel rassemble huit sujets de gestion publique concernant une large variété d'organismes publics. L'un d'entre eux s'intitule « Les missions fiscales de la Douane: un rôle et une organisation à repenser ». Ce sujet est d'autant plus important qu'au regard de la dizaine de recommandations que la Cour formule pour la Douane, autour de l'idée que plusieurs des missions que celle-ci exerce dans le cadre ou en marge de ses missions fiscales devront être reconsidérées, la Direction générale des douanes et droits indirects vient de rendre public son projet stratégique « Douane 2018 ». Le présent article résume le rapport et présente les principaux points du projet stratégique.

■ Les missions fiscales de la Douane : un rôle et une organisation à repenser

Lors de l'entrée en vigueur du grand marché intérieur en 1993, les contrôles douaniers ont été abolis aux frontières intérieures de l'Union européenne et reportés à ses frontières extérieures. Aujourd'hui, la Direction Générale des Douanes et Droits Indirects (DGDDI) gère, outre les droits de douane *stricto*

sensu et la TVA à l'importation, un grand nombre de taxes indirectes, portant principalement sur des marchandises (les accises sur les tabacs et les alcools, les produits pétroliers et l'énergie, les déchets et les substances polluantes) et sur des moyens de transport (les taxes sur les véhicules).

Le rapport montre que les taxes dont la Douane a la responsabilité constituent un ensemble complexe, incluant des prélèvements d'un faible rendement, dont la gestion est assurée par une organisation administrative et territoriale éclatée et des applications informatiques souvent obsolètes. La Cour estime que la modernisation, longtemps retardée, de cette activité passe par un réexamen en profondeur des missions confiées à la Douane et des taxes dont elle a la charge, afin de recentrer celle-ci sur son cœur de métier. Elle impose également de revoir les modalités actuelles de gestion de la TVA à l'importation, pénalisantes pour la compétitivité de l'économie et de regrouper à terme, au sein de la Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP), la fonction de recouvrement de l'ensemble des impôts et taxes.

La Douane est principalement chargée du contrôle et de la taxation des marchandises à leur entrée et lors de leur circulation sur le territoire national. Elle exerce à ce titre des missions de sécurité et des missions fiscales.

La DGDDI est organisée en deux branches : la surveillance, composée d'agents en uniforme, et la branche administrative. Elle emploie au total 16 800 agents (114 300 à la DGFIP). Les dépenses de son programme budgétaire se sont élevées en 2012 à 1,59 Md€. Les missions de sécurité (protection des consommateurs et lutte contre les trafics illicites : stupéfiants, contrefaçons, patrimoine culturel, espèces menacées, etc.) s'exercent en complément des missions de police assurées par des personnels du ministère de l'Intérieur et de contrôle des marchandises réalisées par la Direction Générale de la Concurrence, de la Consommation et de la Répression des Fraudes (DGCCRF).

Les missions fiscales, qui concernent principalement les taxes sur les marchandises (droits de douane, alcools, tabacs, énergie, déchets, moyens de transport, etc.) sont distinctes de celles de la DGFIP qui a compétence pour l'ensemble des autres impôts et taxes. Mais la TVA est collectée par ces

deux administrations. En 2012, la Douane a collecté un produit fiscal de près de 68 Md€. Dans cet ensemble, les droits de douane proprement dits représentent désormais moins de 2 Md€.

1. Une gestion peu performante

Le dispositif fiscal géré par la Douane se compose d'un grand nombre de taxes très hétérogènes. Le coût de gestion élevé de certaines de ces taxes est en grande partie la conséquence de l'organisation territoriale de la Douane, de l'inadaptation de ses moyens informatiques et de l'éclatement de ses missions de contrôle.

A - Des coûts de gestion parfois excessifs

La Douane collecte des taxes indirectes pour le compte de plusieurs bénéficiaires. 55,4 % alimente le budget de l'État ; 22 %, est prélevé pour le compte des organismes de sécurité sociale ; 18 % du produit va aux collectivités territoriales ; le solde (environ 1,5 %) est attribué à différents opérateurs. En 2012, la Douane a prélevé ainsi plus de 70 taxes dont 28 seulement ont eu un produit supérieur à 100 M€. À cet égard, les taxes gérées par la Douane ont fréquemment des objectifs plus larges que le prélèvement fiscal : suivi de secteurs économiques, protection de la santé, de l'environnement, des consommateurs, etc.

Les principaux produits fiscaux de la Douane relèvent d'un régime communautaire : TVA à l'importation, taxes intérieures de consommation sur les produits énergétiques et TVA qui leur est applicable, accises sur le tabac et les alcools. Les autres ont une base purement nationale et leur produit est parfois modeste.

Les taxes gérées par la Douane peuvent être regroupées en sept blocs homogènes, mais chaque bloc se décompose en une multiplicité d'impôts ou de régimes fiscaux. Ainsi, la fiscalité énergétique comprend, outre la TVA sur les produits pétroliers, cinq taxes intérieures de consommation sur les produits pétroliers (TICPE), sur la fourniture de gaz naturel (TICGN), sur la fourniture d'électricité (TICFE), sur les houilles, lignites et coques (TIC Charbon), auxquelles s'ajoutent des taxes spéciales de consommation outre-mer ou des prélèvements au profit de certains opérateurs.

La fiscalité sur les boissons et alcools se décompose en six taxes, mais le droit de consommation sur les alcools prévoit quatre taux de taxation selon la nature du produit.

En matière de fiscalité environnementale, la taxe générale sur les activités polluantes (TGAP) comporte sept composantes, dont deux seulement ont un produit supérieur à 100 M€. Les droits de ports comprennent sept redevances distinctes.

Recettes fiscales de la Douane par bloc de taxes

Montants en millions d'euros 2012

Fiscalité énergétique :	36 056
TVA à l'importation, droits de douane et assimilés :	13 879
Fiscalité sur les tabacs :	11 826
Fiscalité sur les boissons et les alcools :	3 831
Fiscalité environnementale :	733
Fiscalité sur les transports :	683
Fiscalités diverses :	391
Total général :	67 946

Le coût de gestion des taxes prélevées par la Douane, calculé en rapportant les dépenses administratives à son produit, s'élevait à 0,49 % en moyenne en 2011.

Ce coût de gestion est très variable d'une taxe à l'autre. La Douane enregistre de bonnes performances en matière de fiscalité sur les tabacs et de taxes sur l'énergie dont l'assiette est large et le produit élevé. À l'inverse, les taxes dont le produit est plus réduit se caractérisent par des coûts élevés, voire manifestement disproportionnés. Tel est particulièrement le cas d'un ensemble de taxes anciennes sur les farines et les céréales, les jeux, spectacles et divertissements, ainsi que de la taxe spéciale sur les véhicules routiers (TSVR) et du droit annuel de francisation des navires (DAFN).

B - Des structures de gestion dispersées

Si la gestion par la Douane des taxes dont la création est la plus récente est souvent confiée à des structures spécialisées et centralisées, la Douane a pour les taxes plus anciennes progressivement concentré ses structures de gestion (182 bureaux de douane en 2012 contre 268 en 2000). Mais ce processus n'est pas encore abouti et la plupart des taxes restent encore gérées par des structures trop nombreuses et insuffisamment spécialisées. Ainsi, 34 recettes régionales enregistrent des produits au titre de la taxe sur les cercles et maisons de jeux, alors que la quasi-totalité du produit (96 %) est gérée par trois bureaux de douane. Une grande dispersion et de fortes disparités sont également constatées pour la taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers et l'ensemble de la fiscalité énergétique, pour la fiscalité sur les alcools, pour les missions viticoles, etc.

Cette organisation trop éclatée a pour conséquence de forts écarts des coûts de gestion entre les Directions régionales des douanes. Ainsi, si le coût de gestion de la taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers (TICPE) représente en moyenne 0,12 % du produit de cet impôt (25.755 M€ en 2011), il atteint des taux très élevés – jusqu'à 26,3 % – dans certaines Directions régionales des douanes. On observe le même phénomène pour la taxe intérieure de consommation du gaz naturel (TICGN), acquittée par 79 redevables en 2012, mais gérée dans 31 Directions régionales, dont 14 enregistrent un coût de gestion supérieur à 100 %.

Pour les mêmes raisons, le coût de gestion de la taxe spéciale sur les véhicules routiers (TSVR :

170 M€ en 2011), en moyenne de 10,73 %, varie entre 4,48 % et 31,38 % selon les Directions régionales. Il en va de même pour la fiscalité sur les boissons et alcools, dont le coût de gestion moyen (1,18 %) varie entre 0,37 % et 38,65 %. La mise en œuvre rapide d'une gestion centralisée de ces taxes, évoquée dans le plan stratégique « Douanes 2018 » en préparation (N.B. paru après le rapport ; cf. *infra*) permettrait à la Douane de disposer d'unités de gestion plus efficaces regroupant une expertise apte à administrer ces taxes complexes.

C - Une dématérialisation insuffisante

À l'exception des dématérialisations imposées par la mise en place des applications européennes, la Douane française a pris un retard significatif en matière d'informatisation par rapport à la plupart des douanes des pays développés. Ce retard de dématérialisation est particulièrement marqué dans le secteur des vins et des alcools où la Douane, parallèlement à ses missions fiscales, intervient en matière de statistiques commerciales et de contrôle du foncier viticole. Ainsi, les récoltants doivent adresser à la recette des douanes dont ils dépendent, une déclaration récapitulative mensuelle (DRM), en format papier, des entrées et des sorties de vins et d'alcools de leurs chais et entrepôts, sachant que les 26 interprofessions viticoles ont conservé chacune un formulaire distinct, que 300 équivalent-agents des Douanes sont contraints de saisir dans une application informatique dédiée. D'une façon plus générale, il conviendrait de faire aboutir rapidement le projet de guichet électronique unique depuis trop longtemps en préparation. La Cour estime à 400 au minimum les emplois susceptibles d'être économisés ou redéployés vers des tâches à plus forte valeur ajoutée grâce à la seule suppression des tâches de ressaisie informatique des déclarations papiers des redevables.

Un important effort d'investissement est nécessaire pour développer la télédéclaration et le télépaiement des taxes. L'exécution budgétaire du programme de la Douane française a été marquée, ces dernières années, par des arbitrages sur les dépenses en faveur de la masse salariale, au détriment de l'investissement informatique qui aurait permis une meilleure maîtrise des dépenses publiques, une meilleure efficacité et un enrichissement des tâches des agents.

D - Une fonction de contrôle éclatée

La mission de contrôle de la Douane comporte deux volets : la fonction de gestion-contrôle a

priori et les fonctions de contrôles ex-post, qui restent souvent assurées par les mêmes agents. Ce choix de la proximité et de la polyvalence amène la Douane à avoir, par rapport à la douane allemande par exemple, des effectifs plus nombreux dans les bureaux et moins nombreux dans les services d'enquête des Directions régionales. Cette organisation nuit particulièrement à l'efficacité des contrôles des produits en stock, en cir-

culatation ou mis à la consommation, qui représentent un enjeu très fort pour l'encaissement des droits dus. Il en va de même pour les fraudes à la TVA. La Cour estime que, pour la fiscalité douanière, il serait plus efficace d'une part de concentrer les tâches de gestion et d'autre part de confier les contrôles a posteriori à des équipes spécialisées, capables de démonter des mécanismes de fraude complexes.

2. Un champ d'intervention à resserrer

A - Vins et spiritueux : abandonner les missions non fiscales

La filière viticole est suivie à la fois par les Directions Régionales des Douanes et Droits Indirects (potentiel de production et fiscalité indirecte), les chambres d'agriculture (formation), les Directions Départementales des Territoires (installation et environnement), les Services Régionaux de l'Alimentation, les Directions Départementales de la Protection des Populations (loyauté des produits), les Directions Régionales des Finances Publiques (fiscalité directe), les Services Territoriaux de l'établissement public FranceAgriMer (aides nationales et fonds européen agricole de garantie (FEAGA), l'Agence de services et de paiement (aides directes) et les antennes territoriales de l'Institut National de l'Origine et de la Qualité (INAO) (contrôle des Appellations d'Origine Contrôlée (AOC) et Indications Géographiques Protégées (IGP)).

L'importance économique du secteur vitivinicole ne justifie pas ce foisonnement administratif, et les missions viticoles non fiscales aujourd'hui assumées par la Douane pourraient être transférées à d'autres autorités : la gestion du casier viticole devrait être transférée au ministère de l'Agriculture et

le recueil des statistiques commerciales incluses dans les déclarations récapitulatives mensuelles (DRM) devrait être assumé par les interprofessions viticoles, sous le contrôle de l'État. Le transfert au ministère de l'Agriculture de la gestion des informations cadastrales, alignerait l'organisation administrative française sur celles des autres pays producteurs de vins. Le transfert aux interprofessions du traitement des statistiques commerciales contenues dans les DRM mettrait fin à une spécificité de ce secteur économique.

Les autres filières économiques françaises, qui disposent de cotisations volontaires obligatoires, y compris dans le secteur agricole, ne bénéficient pas du même service gratuit, pris en charge par l'État, de collecte statistique destinée à asseoir leurs cotisations. Il appartiendra au ministère de l'Agriculture de s'assurer de la fiabilité de ces statistiques qui lui sont par ailleurs utiles pour la gestion de la filière (aides et régulation du marché). Avec ce transfert, la Douane pourrait se consacrer alors au traitement des informations purement fiscales des DRM. S'il était décidé de maintenir la collecte par la Douane des informations économiques au bénéfice de la filière viticole, deux conditions devraient être exigées de la part des interprofessions. D'une part, les modèles de DRM, dont l'hétérogénéité est le principal frein à la dématérialisation, devraient être unifiés. D'autre part, le coût de cette collecte devrait être facturé à la filière.

B - Produits pétroliers : substituer un crédit d'impôt au remboursement de taxe

L'État a mis en place des dispositifs d'allègement partiel de la TICPE au profit de certaines professions (transporteurs routiers, taxis, transporteurs aériens ou fluviaux non approvisionnés auprès d'un distributeur détaxé) et la Douane procède à des remboursements de TICPE en fonction des consommations effectives des redevables concernés, et mobilise 167 agents à temps plein pour cela (et 135 pour gérer le produit de cette taxe – 25 Md€). Ce processus grève fortement le coût de gestion de la TICPE et il y aurait lieu d'étudier le remplacement du dispositif actuel de remboursement par un crédit d'impôt, vérifié dans le cadre de l'examen global de la situation fiscale du redevable par les services de la DGFiP.

C - Transférer la gestion de certaines taxes

Parmi les missions de la Douane en matière fiscale, certaines devraient être confiées à des autorités mieux outillées pour les prendre en charge. La gestion de taxe sur les manifestations sportives, coûteuse et d'un faible rendement, pourrait être transférée aux collectivités territoriales pour qui elle est collectée, et son recouvrement à la DGFIP. La gestion de la taxe sur les maisons et cercles de jeux pourrait être transférée à la DGFIP, qui exerce parallèlement des missions de gestion et de recouvrement de plusieurs prélèvements sur les jeux de casinos, le pari mutuel, les jeux exploités par la Française des jeux, les jeux en ligne (paris hippiques, paris sportifs, jeux de cercle).

D - Réexaminer le bien-fondé de taxes à faible rendement

Les taxes sur les farines et les céréales (86 M€ en 2012) figurent au nombre de celles dont le coût

de gestion est le plus coûteux. Elles constituent un exemple de taxes maintenues sans changement, notamment de taux, depuis de très nombreuses années et mobilisant sans justification les moyens de la Douane. Ces taxes devraient être supprimées et remplacées par des ajustements d'autres prélèvements au profit de la Caisse centrale de la mutualité sociale agricole et de France AgriMer.

La taxe sur les appareils automatiques est devenue un impôt purement symbolique dont le produit, en constante diminution depuis plusieurs années, inférieur à 0,5 M€ en 2012, ne couvre pas le coût de gestion. L'État aurait avantage à la supprimer et la remplacer par une amende contraventionnelle d'un montant élevé dissuasif pour chaque appareil non déclaré à l'administration.

3. Réformer la perception de la TVA à l'importation

En France, la TVA est collectée par la DGFIP pour les transactions se réalisant sur le territoire, pour les acquisitions intracommunautaires de biens et services et pour les importations de marchandises en provenance de pays tiers dédouanées dans un autre pays européen. Le redevable déclare et acquitte mensuellement la différence entre la TVA collectée sur ses ventes et la TVA payée sur ses achats (dispositif d'autoliquidation). En revanche, la TVA sur les marchandises en provenance de pays tiers importées par un port ou aéroport français est collectée par la Douane à l'occasion de l'admission de la marchandise sur le territoire. En l'absence de procédure d'autoliquidation, l'importateur procède à un décaissement au moment du dédouanement pour régler la TVA à l'administration douanière, soit directement, soit par l'intermédiaire de son commissionnaire en douane. Il en obtient ultérieurement la restitution par l'administration fiscale, via la déclaration mensuelle sur la TVA collectée.

A - Un handicap pour l'attractivité du territoire français

La France perd régulièrement des parts de marché en terme d'attractivité de ses portes de circulation du fret entre l'Union européenne et les pays tiers. Cela tient à plusieurs facteurs, dont le coût de la manutention, le faible nombre de rotations des porte-conteneurs, les risques sociaux et fiscaux...

L'obligation de décaissement associée au recouvrement douanier de la TVA à l'importation, pèse sur le besoin en fonds de roulement de l'importateur et a donc un coût financier. La situation est particulièrement pénalisante pour les entreprises non établies en France qui ne peuvent pas récupérer la TVA autrement que par des demandes de remboursement auprès du service des impôts, dont le traitement se traduit par un portage de TVA de plusieurs mois. Malgré les aménagements ponctuels mis en place par la Douane pour limiter les inconvénients de la perception de la TVA à l'importation, à l'admission de la marchandise (décautionnement et report du paiement de TVA au 25 du mois suivant notamment), beaucoup d'entreprises préfèrent dédouaner en Belgique et aux Pays-Bas, où leurs importations bénéficient de fait de l'autoliquidation puisqu'elles arrivent en France sous le régime de circulation intracommunautaire (procédure dite du « régime 42 » entraînant la suspension du paiement de la TVA jusqu'à la mise en consommation et paiement de la TVA sur imprimé CA3).

B - L'autoliquidation : une réponse fiable

L'adoption de l'autoliquidation pour la TVA à l'importation favoriserait l'attractivité du territoire, sans affaiblir la lutte contre les fraudes à la TVA en Europe, qui consistent en particulier à profiter de la circulation des marchandises en suspension de

TVA pour mettre à la consommation des produits sans l'acquitter ou à demander des remboursements de TVA alors qu'elle n'a pas été payée (carrousel). L'enjeu principal de la lutte contre la fraude consiste donc en une détection rapide du non-paiement de la TVA pour les marchandises circulant en suspension de taxes. L'administration d'un État membre qui autorise un départ de marchandises en suspension de TVA de son territoire

devrait pouvoir en informer en temps réel l'administration du pays acquéreur afin qu'il recouvre la TVA. La Cour renouvelle sa recommandation déjà formulée dans une communication à l'Assemblée nationale de février 2012, demandant que soit institué en France le régime d'autoliquidation de la TVA à l'importation, afin de renforcer l'attractivité des plateformes portuaires et aéroportuaires françaises et d'alléger la trésorerie des entreprises.

4. Regrouper le recouvrement fiscal au sein de la DGFIP

La plupart des pays de l'OCDE ont rapproché leurs administrations fiscales et douanières afin de rechercher des économies d'échelle et d'assurer un suivi fiscal unique des entreprises. Tel est notamment le cas du Royaume-Uni, des pays scandinaves, de l'Espagne, de l'Irlande et des Pays-Bas qui ont récemment fusionné la douane et les impôts au sein d'une administration unique. L'essor du télépaiement permet désormais aux contribuables de payer leurs impôts et taxes en ligne, et les raisons qui justifiaient autrefois l'existence de deux réseaux de recouvrement, notamment la proximité géographique entre redevables et administration de recouvrement, ne sont plus pertinentes. L'État aurait avantage à être représenté dans les procédures de recouvrement forcé et visant des entreprises en difficulté par le même agent comptable ayant une connaissance d'ensemble du dossier fiscal et du patrimoine du redevable concerné. La Cour estime qu'il conviendrait de mettre fin à la coexistence de deux réseaux distincts de recouvrement, celui de la Douane (647 emplois) et celui de la DGFIP. Cette orientation requiert la mise en compatibilité des systèmes d'information de la Douane et de la DGFIP, dont le retour sur investissement sera favorable en termes de masse salariale, de service aux redevables et de lutte contre la fraude.

* * * *

La Douane assure des missions essentielles, notamment en matière de régulation des échanges internationaux, de protection des citoyens et des consommateurs. Il en est de même en matière fiscale, mais cette activité de la Douane est rendue peu performante par la prise en charge de missions périphériques, par une dématérialisation insuffisante et par une organisation territoriale éclatée et polyvalente. Pour une

meilleure efficacité, la Douane devrait se recentrer sur son cœur de métier fiscal : identifier la valeur et contrôler les produits à fort enjeu de taxation, notamment la fiscalité pétrolière, les droits et taxes perçus à l'importation, les accises sur les tabacs et les alcools. Cela suppose qu'elle n'exerce plus des missions non fiscales et ne soit plus chargée de dispositifs fiscaux obsolètes ou qui seraient mieux exercés par d'autres administrations. La modernisation de la Douane nécessite également des réformes trop longtemps différées : la réorganisation du réseau des services douaniers et le déploiement de moyens informatiques propres à rendre un meilleur service à l'utilisateur et à déjouer les fraudes complexes. Sa fonction de recouvrement devrait être reconsidérée, notamment en matière de TVA à l'importation. La modernisation des conditions d'exercice de cette mission constitue aujourd'hui un impératif.

La Cour formule pour la Douane les recommandations suivantes :

Concernant ses missions :

1. transférer à la profession viticole la collecte des informations non fiscales et au ministère chargé de l'Agriculture le suivi du potentiel de production viticole ;
2. réexaminer le bien-fondé des taxes sur les farines et les céréales et relever à due concurrence les autres taxes affectées aux organismes bénéficiaires ;
3. substituer une amende contraventionnelle à la taxe sur les appareils automatiques et un crédit d'impôt aux remboursements de taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE) ;
4. transférer la gestion :
 - des droits de port aux autorités portuaires ;

- de la taxe sur les manifestations sportives aux communes ;
- de la taxe sur les maisons et cercles de jeux à la DGFIP.

Concernant sa gestion :

5. accélérer la diminution du nombre des implantations territoriales ;
6. généraliser et rendre à terme obligatoire pour les redevables professionnels la télédéclaration et le télépaiement de toutes les taxes gérées par la Douane ;
7. séparer les fonctions de gestion et de contrôle et regrouper les fonctions de contrôle au niveau interrégional ;
8. créer un guichet unique pour le droit de francisation et l'immatriculation des navires ;

Concernant le recouvrement :

9. mettre en place l'autoliquidation pour la TVA à l'importation et, à cette fin, interconnecter les systèmes d'information de la Douane et de la DGFIP ;
10. regrouper la fonction de recouvrement au sein de la DGFIP.

Réponses des ministres

Réponse commune du ministre de l'Économie et des Finances et du ministre délégué auprès du ministre de l'Économie et des Finances, chargé du Budget

La modernisation de la gestion de la fiscalité douanière est un axe important du projet stratégique Douane 2018. Ainsi, la mise en œuvre de certaines recommandations est déjà prévue dans ce cadre. C'est notamment le cas de la centralisation de la gestion de certaines taxes (avec réduction du nombre d'implantations territoriales) et du renforcement de la dématérialisation. En particulier, la dématérialisation des déclarations récapitulatives mensuelles devrait être effective en 2015. Une téléprocédure commune avec l'administration des affaires maritimes pour faciliter la gestion du droit annuel de francisation et de navigation devrait aussi être déployée d'ici 2016. Pour autant, l'amélioration de l'organisation et la refonte des outils informatiques ne sont pas de nature, à eux seuls, à permettre une réduction massive des coûts de gestion de certaines taxes gérées par la DGDDI. La simplification de la loi fiscale sera également nécessaire, s'agissant notamment des taxes à très faible rendement.

Par ailleurs, la mise en œuvre de certaines recommandations nécessite une réflexion plus poussée.

C'est tout particulièrement vrai des recommandations sur le resserrement du champ d'intervention de la douane à travers, par exemple, la substitution d'un crédit d'impôt au remboursement de la taxe sur les produits pétroliers. Si le système actuel peut en effet apparaître comme coûteux, la technique fiscale du crédit d'impôt, et le transfert de compétence proposé en faveur de la DGFIP auraient également des conséquences dont la portée doit être précisément examinée.

L'hypothèse d'un rapprochement des fonctions de recouvrement de la DGDDI et la DGFIP soulèverait quant à elle des difficultés pratiques liées à la disjonction des tâches de recouvrement des autres tâches de gestion de l'impôt (assiette, contrôle). Le projet stratégique de la DGDDI prévoit un fort resserrement du réseau comptable douanier, pour parvenir à une seule recette pour chacune des directions interrégionales (contre 40 actuellement).

Réponse du ministre de l'Intérieur

L'établissement et le recouvrement de droits et impositions indirects dévolus au secteur public local représentent des recettes annuelles de l'ordre de 12 Md€, soit 18 % des produits fiscaux collectés par les douanes. S'agissant de l'impôt sur les spectacles, jeux et divertissements frappant les manifestations sportives s'il est exact que les ressources fiscales en cause ne représentent pas une recette de fonctionnement prépondérante dans le budget des collectivités qui en bénéficient et qu'elles sont inégalement réparties sur le territoire national, il n'en demeure pas moins qu'elles se justifient au vu de la rente engendrée par les manifestations sportives de grande ampleur, alors même que les communes ou les EPCI doivent assumer le coût lié à la présence d'équipements sportifs et à la voirie permettant l'accès du public à ceux-ci. Dans ces conditions, il ne paraît pas opportun de remettre en cause le principe même d'un prélèvement de nature fiscale, gage d'une juste contribution des opérateurs économiques du monde du sport au financement des équipements locaux.

L'objectif de la Cour d'offrir une base juridique plus transparente et plus équitable à cette taxe est partagé et une bonne part du coût de gestion afférent à cette imposition serait très certainement mieux maîtrisée grâce à l'élimination des exonérations facultatives et des règles de demitaxation prévues au Code général des impôts.

En outre, certains événements sportifs actuellement exonérés, notamment ceux relatifs à l'athlétisme, au handball, au judo ou à la natation,

connaissent un vif succès et attirent un public nombreux : l'absence d'imposition, dans ces cas, est difficilement justifiable.

Il paraît matériellement impossible de confier aux communes et aux EPCI le soin d'assurer les opérations de liquidation et de contrôle de l'impôt sur les spectacles, jeux et divertissements frappant les manifestations sportives, faute de droits de communication, d'enquête et de contrôle sur les lieux d'exercice de l'activité impossible qui sont hors de portée des collectivités.

Réponse du ministre de l'Écologie, du Développement durable et de l'Énergie

S'agissant du processus de recouvrement des droits de port et du droit annuel de francisation des navires (DAFN), les actions entreprises depuis plusieurs années visent ainsi à rationaliser et à simplifier les procédures administratives. Cette démarche a conduit à créer le guichet unique du Registre International Français (RIF) et à préparer un portail unique pour le registre des navires de plaisance, avec la perspective d'une extension ultérieure aux autres navires professionnels.

Une réflexion menée conjointement avec la Direction générale des douanes et des droits indirects et la Direction générale des infrastructures, des transports et de la mer (DGITM), en concertation avec l'Union des ports de France (UPF) a été d'ores et déjà engagée sur les possibilités d'optimisation globale du recouvrement des droits de ports et fait déjà apparaître une optimisation possible des procédures de dématérialisation dans le cadre d'un prochain guichet unique portuaire.

Le ministre estime qu'il convient de veiller au maintien du recouvrement douanier pour les droits de ports sur le navire et les marchandises et que si le transfert recommandé par la Cour de la gestion des droits de port aux autorités portuaires à l'exception des redevances sur les navires et les marchandises était décidé, la relation entre le service chargé du recouvrement et les armateurs pèserait intégralement sur les ports.

Réponse du ministre de l'Agriculture de l'Agroalimentaire et de la Forêt

Le ministre insiste sur la nécessité, pour l'État, de disposer d'une base de données fiable, objective et indépendante afin d'asseoir ses décisions sur la conjoncture ou la structure du marché vitivinicole et rappelle que l'État ne peut imposer une mission à une interprofession agricole, qui conduit les actions décidées par ses membres.

En ce qui concerne le suivi du potentiel de production viticole, il partage les conclusions de la Cour sur la nécessaire modernisation de l'outil informatique qui lui est dédié, à savoir le casier viticole informatisé (CVI), et l'objectif d'une dématérialisation accrue des déclarations destinées à l'alimenter.

En revanche, la recommandation de transférer la gestion du CVI au ministère en charge de l'Agriculture semble présenter plus d'inconvénients que d'avantages, car cet outil est interministériel et repose sur des référentiels dont les principaux relèvent des services du ministère des Finances (identification des opérateurs et suivi des parcelles viticoles par la DGFIP). Il pourrait également perturber le projet de réécriture du CVI en vue de sa modernisation, piloté par les équipes de la DGDDI. Or, ce projet est tout à la fois nécessaire et urgent.

En ce qui concerne le réexamen du bien-fondé des taxes sur les farines et les céréales et le relèvement à due concurrence des autres taxes affectées aux organismes bénéficiaires, il est souligné que leur produit fait actuellement partie intégrante du financement des organismes auxquels elles sont affectées (en l'occurrence l'établissement FranceAgriMer et la Mutualité sociale agricole) et qu'aucune évolution n'est envisageable sans en envisager les conséquences sur leur équilibre financier.

*
* *

Le projet stratégique Douane 2018

Extraits de l'éditorial des ministres

« Ce document stratégique vise à donner de la visibilité pour cinq ans à tous les agents des douanes, avec des objectifs ambitieux pour l'ensemble de leurs missions. Il insère leur administration dans des chantiers incontournables : simplification et dématérialisation des procédures, renforcement de la lutte contre les trafics illicites, adaptation de l'organisation de l'action douanière, développement de nouveaux outils de contrôle et d'analyse de risques, poursuite des grands projets fiscaux, renforcement de l'efficacité des fonctions support. »

Extraits de l'éditorial de la Directrice générale des douanes et droits indirects

« Notre ambition est claire : conforter la douane comme administration de référence pour la protection de notre territoire, de nos concitoyens et

de nos entreprises et pour la régulation des échanges, afin de répondre aux grands enjeux et défis qui nous attendent dans les années à venir. Le projet stratégique trace les lignes majeures de notre feuille de route à venir : simplification et dématérialisation de procédures, soutien à la compétitivité de nos entreprises, renforcement de notre dispositif de lutte contre la fraude, modernisation de nos fiscalités. Ce projet donne de la visibilité aux agents de notre administration : il conforte la pérennité de nos missions en donnant un cap pour en moderniser les modalités d'exercice. »

Extraits du projet stratégique douane 2018

Le projet stratégique trace les grandes orientations qui permettront à la douane d'exercer ses missions encore plus efficacement, en s'alignant sur les meilleurs standards des administrations douanières de l'Union européenne, au service de la protection du territoire et des citoyens, de la compétitivité des entreprises et d'une fiscalité efficiente.

En ce qui concerne la lutte contre la fraude, la douane a pour ambition de continuer à innover pour mieux combattre la fraude fiscale et douanière, mieux préserver les citoyens des agissements des organisations criminelles internationales et le consommateur des produits dangereux.

Douane 2018 se veut aussi novateur en matière de soutien aux entreprises. Il se fixe pour objectif de s'appuyer sur les évolutions de la réglementation européenne pour aider au développement de nos plateformes logistiques. Douane 2018 prévoit également de personnaliser davantage les relations avec les entreprises, grands groupes ou PME, afin de soutenir leur développement et leur compétitivité à l'international.

Une des principales orientations du projet stratégique est de renforcer les instruments et le pilotage des contrôles tant au niveau national que déconcentré.

La nécessité d'un dispositif de contrôle toujours plus efficace conduira à la mise en place de modalités de ciblage renouvelées. Ainsi, un service d'analyse de risque et de ciblage (SARC) sera créé pour professionnaliser l'analyse et le ciblage des flux déclarés pour mieux orienter les contrôles sur les échanges à risque.

Pour la surveillance du trafic routier, les contrôles dynamiques seront généralisés et la coordination

opérationnelle des unités renforcée. Cette orientation conduira à la création de centres opérationnels terrestres à compétence géographique élargie, afin de mieux coordonner les équipes de contrôle sur le terrain suivant des dispositifs d'action renouvelés.

Dans le cadre du projet stratégique, la douane consolidera son réseau du renseignement et renforcera l'activité du SNDJ afin d'améliorer ses résultats en matière de lutte contre les formes de fraude les plus graves.

La douane a pour ambition de mettre en place de nouveaux dispositifs de soutien aux entreprises tournés à l'international et aux plateformes logistiques françaises en concurrence avec les autres grands sites de dédouanement des marchandises, dans l'Union européenne. Pour répondre à cet objectif, un Service des grands comptes (SGC), interlocuteur unique des grandes entreprises, sera créé afin de favoriser le développement du dédouanement centralisé en France, dans le cadre de la mise en œuvre du nouveau code des douanes de l'Union.

Le SGC aura pour mission de mieux prendre en compte les spécificités des principaux opérateurs du commerce extérieur, dans un contexte économique de plus en plus concurrentiel. Le SGC aura également pour objectifs de soutenir la compétitivité des entreprises, de leur assurer un traitement homogène et rapide quel que soit le lieu où elles effectuent leurs formalités, de mettre en place une politique de facilitation, de simplification et de contrôle adaptée à leurs besoins et de favoriser l'attractivité de notre territoire.

Par ailleurs, le soutien de proximité aux petites et moyennes entreprises (PME) et aux entreprises de taille intermédiaire (ETI) sera renforcé pour favoriser leur croissance à l'international et améliorer la protection de leur marché en luttant, notamment, contre la concurrence de produits de contrefaçon ou dangereux. La création du SGC permettra de renforcer l'action économique régionale des cellules-conseils aux entreprises (CCE) qui se concentreront sur les PME-ETI pour mieux les accompagner et les soutenir dans leurs opérations de commerce international.

Enfin, la simplification des procédures et le développement de la dématérialisation se poursuivront au bénéfice de tous les usagers de la douane. ■

Les 27 mesures pour construire la douane de demain

- Mesure n° 1** Créer un Service des grands comptes.
- Mesure n° 2** Accompagner la concentration du dédouanement dans le cadre de la mise en œuvre du nouveau code des douanes de l'Union (CDU).
- Mesure n° 3** Accompagner la concentration du fret postal, dans le cadre de la mise en œuvre du nouveau Code des Douanes de l'Union (CDU).
- Mesure n° 4** Renforcer les cellules-conseil aux entreprises pour accompagner les PME- ETI.
- Mesure n° 5** Rationaliser la fiscalité des transports : regrouper la gestion de la taxe spéciale sur les véhicules routiers (TSVR) et des contrôles de remboursements de taxe intérieure sur la consommation des produits énergétiques (TICPE).
- Mesure n° 6** Réorganiser la gestion du droit annuel de francisation des navires (DAFN) en liaison avec les travaux conduits avec la direction des affaires maritimes.
- Mesure n° 7** Constituer des pôles spécialisés « énergie » au moins au niveau régional.
- Mesure n° 8** Réorganiser la gestion de la Taxe générale sur les activités polluantes (TGAP) (création d'un second centre de gestion national) et création d'une télédéclaration.
- Mesure n° 9** Dématérialiser les déclarations en matière de contributions indirectes (dématérialisation de la déclaration récapitulative mensuelle – DRM).
- Mesure n° 10** Regrouper au niveau régional la gestion et le suivi du réseau des débitants de tabac.
- Mesure n° 11** Resserrer le réseau comptable, pour parvenir à une recette par direction interrégionale.
- Mesure n° 12** Généraliser le télépaiement.
- Mesure n° 13** Créer un Service d'analyse de risque et de ciblage (SARC).
- Mesure n° 14** Créer des Cellules Interrégionales de Programmation des Contrôles (CIPC) en remplacement des Cellules de Renseignement et d'Orientation des Contrôles (CROC).
- Mesure n° 15** Créer des centres opérationnels dédiés à la surveillance terrestre à compétence zonale élargie.
- Mesure n° 16** Regrouper certaines brigades pour augmenter leurs capacités opérationnelles.
- Mesure n° 17** Poursuivre la réflexion interministérielle sur une nouvelle répartition de la tenue des PPF.
- Mesure n° 18** Participer au programme PNR (Passenger Name Record).
- Mesure n° 19** Dans le cadre du dispositif de lutte contre les grands trafics et la fraude fiscale, maintenir des résultats élevés, sur la base d'objectifs quantifiés, actualisés chaque année, dans les principaux secteurs (stupéfiants, contrefaçon, tabacs notamment)
- Mesure n° 20** Renforcer le rôle et les pouvoirs du Service National de la Douane Judiciaire (SNDJ) grâce à de nouveaux outils juridiques.
- Mesure n° 21** Renforcer le pilotage et optimiser l'organisation du dispositif garde-côtes.
- Mesure n° 22** Reconfigurer l'organisation entre DI et DR, en prenant en compte les particularités de l'outre-mer.
- Mesure n° 23** Définir les grandes orientations en matière de « politique des ressources humaines » à horizon 2018.
- Mesure n° 24** Mettre en place une cellule « conseil, mobilité et parcours professionnels ».
- Mesure n° 25** Concentrer l'appareil de formation et monter en gamme les formations techniques.
- Mesure n° 26** Faire du système d'information (SI) un axe prioritaire dans la stratégie de la douane à l'horizon 2018.
- Mesure n° 27** Créer une structure dédiée à la réingénierie des processus et à la simplification administrative.



Olivier SIVIEUDE
*Chef du service du contrôle
 fiscal de la DGFIP*



Bastien LLORCA
*Sous-directeur du service
 du contrôle fiscal de la DGFIP*

Pourquoi et comment lutter contre la fraude fiscale ?

La fraude fiscale est diverse, difficile à appréhender. Ces effets sont tels qu'ils peuvent remettre en cause jusqu'aux bases du pacte républicain. La lutte contre ce fléau est donc une priorité des pouvoirs publics qui doit être menée avec pugnacité en étroite collaboration avec nos partenaires étrangers et toutes les administrations concernées tout en cherchant à améliorer les relations avec les contribuables qui s'inscrivent dans une démarche « citoyenne ».

La fraude fiscale existe en France : nous l'avons rencontrée

La fraude fiscale est une réalité dont il est difficile de mesurer l'ampleur et d'appréhender tous les aspects. Elle est bien distincte de la simple erreur commise par un contribuable de bonne foi. Elle se caractérise par une réelle volonté de se soustraire à l'impôt souvent au moyen de montages plus ou moins astucieux destinés à occulter la réalité.

La fraude fiscale est évolutive. Elle s'adapte à un environnement international, législatif et technique, changeant. Ainsi, l'attention des pouvoirs publics mais aussi du grand public, s'est récemment focalisée sur l'évasion fiscale internationale qui a pris une ampleur indéniable. Il ne s'agit certes pas d'une problématique récente. La non-déclaration de comptes détenus à l'étranger est un phénomène particulier et les premiers dis-

positifs destinés à lutter contre les fraudes aux prix de transfert, c'est-à-dire aux transferts indus de bénéficiaires à l'étranger, a plus de 80 ans.

Mais le mouvement général qui, depuis une trentaine d'années, a permis de libéraliser les flux de capitaux, de biens et services, tant au sein de l'Union Européenne qu'au niveau mondial, a facilité le développement de montages d'évasion fiscale bien plus agressifs. En effet, la libéralisation des échanges et la mondialisation croissante des entreprises, n'ont pas été accompagnés par une régulation fiscale internationale. Il existe des différences de niveau d'imposition considérables entre les États. Pire, certains États, les fameux paradis fiscaux, ajoutent à une quasi absence d'impôt, le secret bancaire et le refus de donner des informations aux autres États pour leur permettre de taxer ce qui doit légitimement leur revenir.

Les carrousels en matière de TVA ou les opérations de « business restructuring » en sont une illustration médiatiquement bien connue, comme le sont désormais le « sandwich néerlandais » ou le « double irlandais », ces schémas dits de « treaty shopping », qui permettent à des multinationales de réduire fortement les impositions acquittées dans les États européens en exploitant les failles entre les droits nationaux, les normes communautaires et les conventions fiscales internationales.

Enfin, il est notable que la dématérialisation croissante de l'économie a donné une nouvelle jeunesse à des procédés frauduleux classiques tels ceux par lesquels certaines entreprises entretiennent l'apparence d'une activité exercée depuis l'étranger afin de ne pas soumettre à l'impôt en France les richesses qui y ont été créées. Il est plus facile de localiser une usine, des machines, des bureaux que de localiser une activité de publicité réalisée par Internet.

Toutefois, ces exemples, parfois très médiatisés, ne doivent pas faire oublier la persistance de phénomènes frauduleux plus classiques, plus familiers pourrait-on dire, qui touchent tous les secteurs d'activité et qui reposent par exemple sur la dissimulation d'activité d'une entreprise, la non-déclaration d'un salarié à domicile ou encore la non-déclaration partielle de recettes.

Ce sont là des fraudes certes « traditionnelles » mais auxquelles les nouvelles technologies ont pu donner une toute autre portée. Ainsi, a-t-on vu émerger dans les activités professionnelles qui perçoivent une partie de leurs recettes en espèces, un marché des logiciels de caisse permissifs, voire frauduleux, qui facilitent et automatisent la falsification des données de caisse, rendant la fraude plus difficile à détecter par l'administration.

De même, le développement de sites Internet d'échange de biens permet-il de dissimuler plus aisément une activité imposable d'achat-revente. La fraude reste la même, mais ses outils se sont modernisés. Elle apparaît désormais plus aisée à mettre en œuvre, elle doit donc être combattue avec d'autant plus de constance.

La fraude fiscale coûte très cher et peut remettre en cause notre pacte républicain

Ne nous voilons pas la face, ne cherchons pas de faux-fuyants, les effets de la fraude fiscale peuvent être dramatiques et tout particulièrement dans le contexte actuel. Les premières conséquences sont bien entendu budgétaires. La fraude consti-

tue un manque à gagner considérable pour le Trésor public. Il est certes délicat de déterminer avec un degré de certitude suffisant le montant des impôts éludés. Il s'agit par essence, d'activités, de transactions, d'avoirs non déclarés et qu'il est difficile de connaître. Pour connaître précisément le montant de la fraude, il faudrait que les fraudeurs soient tenus de déclarer le montant des impôts qu'ils ont fraudés !

Établir le montant de l'impôt qui a pu être éludé relève de la gageure. Notons toutefois qu'en 2007, le Conseil des prélèvements obligatoires avait évalué le coût de la fraude en France à l'ensemble des prélèvements obligatoires (sociaux et fiscaux) entre 29 et 40 Md€ dont les deux tiers environ pour la seule partie fiscale. On peut également indiquer que ce sont 5,8 Md€ de droits et pénalités qui ont été notifiés par les services fiscaux au titre de la lutte contre la fraude fiscale en 2013.

Mais, par delà son indéniable impact budgétaire, la fraude constitue surtout une véritable remise en cause du pacte républicain. Elle rompt, en effet, l'égalité devant l'impôt qui est un des grands principes de la Déclaration des droits de l'homme et qui est essentiel dans notre démocratie. D'un point de vue plus économique, la fraude fiscale fausse les règles de la concurrence et offre à l'entreprise indélicat un avantage comparatif indu. Le libraire qui paie correctement ses impôts subit une concurrence inégale avec l'entreprise de vente à distance dissimulée à l'étranger, et l'hôtelier pâtit du loueur de chambres d'hôtes qui dissimule son activité via Internet.

Entre le contribuable respectueux de ses obligations et le fraudeur qui se soustrait à ses obligations, il y a plus qu'une inégalité, il y a une forme d'injustice. Dès lors, dans un contexte où d'importants efforts sont demandés à l'ensemble des Français afin de redresser les finances publiques, la fraude fiscale est de moins en moins supportable. Et de fait, la perception de ces comportements évolue. On est passé d'une certaine tolérance, voire d'une admiration discrète pour le fraudeur « débrouillard » qui a su duper l'administration, à une réprobation envers ceux qui, par un comportement profondément égoïste, refusent de contribuer à l'intérêt général.

Les moyens pour lutter contre la fraude fiscale ont été renforcés

L'administration fiscale a toujours fait tous ses efforts pour lutter activement contre la fraude. Mais elle ne disposait pas de tous les outils nécessaires. La fraude évolue. Il faut agir vite avec des moyens juridiques et humains adaptés. Aussi,

depuis le déclenchement de la crise financière en 2008, la prise de conscience des effets délétères de la fraude fiscale a-t-elle conduit le Parlement à renforcer les outils juridiques à la disposition de l'administration pour lutter plus efficacement contre la fraude et notamment contre l'évasion fiscale internationale.

La loi du 6 décembre 2013 est l'illustration la plus récente de cette tendance continue depuis six ans. Ont ainsi été durcis les régimes fiscaux visant à dissuader les contribuables de recourir aux transactions ou sociétés localisées dans des États et territoires jugés non coopératifs par la France. Parallèlement, les sanctions pénales ont été alourdies en cas de fraude fiscale s'appuyant sur des comptes, des contrats ou des structures interposées situés à l'étranger, et peuvent désormais atteindre 2 M€ et sept ans d'emprisonnement. Quant à la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale, mieux connue sous le nom de « police fiscale », les pouvoirs d'enquête judiciaires dont elle est dotée répondent eux aussi à ce souci de mieux armer les pouvoirs publics contre les fraudes les plus graves et les plus complexes.

Ces avancées législatives ne se sont toutefois pas limitées à l'aspect international – certes particulièrement médiatique – mais ont également cherché à adapter les moyens du fisc au nouveau contexte technologique dans lequel les entreprises exercent leur activité.

Ainsi la procédure de visite et de saisie, la « perquisition fiscale », a-t-elle été réformée en 2012 afin d'autoriser les services de la DGFIP à saisir des données sur support informatique, fût-ce sur des serveurs distants situés à l'étranger. Par ailleurs, dans le cadre de la lutte contre les logiciels permissifs ou frauduleux, le Parlement a donné à l'administration fiscale la possibilité d'obtenir des éditeurs de logiciels les codes sources de ces derniers, afin de pouvoir les analyser, et de sanctionner lourdement les concepteurs et diffuseurs de logiciels frauduleux.

Surtout, l'obligation, depuis le 1^{er} janvier dernier, pour les entreprises tenant leur comptabilité sur un support informatisé, de communiquer celle-ci sous format dématérialisé en cas de contrôle fiscal, constitue sans nul doute une des évolutions les plus structurelles du contrôle fiscal. Elle conduira à une transformation non seulement de la méthodologie du contrôle mais également des relations avec les contribuables car en facilitant la lecture des documents comptables, elle permettra aux vérificateurs de se concentrer sur les points les plus importants. Il s'agit là d'une modernisation majeure du contrôle fiscal qui doit se faire

bien entendu dans le respect absolu des principes de dialogue avec les entreprises contrôlées. L'objet n'est bien entendu pas de soumettre les entreprises respectueuses du droit fiscal à une inquisition fiscale renforcée mais bien de faciliter leurs échanges avec les vérificateurs. Une administration efficace est une administration qui fait gagner du temps aux entreprises, ce qui est évidemment facteur d'économie.

Au-delà de ces outils juridiques, l'administration a su également moderniser ses moyens techniques. C'est notamment l'objet de la mise en place d'une mission destinée à développer des outils de datamining et donc à permettre à la DGFIP de détecter plus aisément les comportements à risques et d'y apporter des réponses plus rapides.

La France a besoin des autres États pour améliorer encore ses moyens de lutte contre la fraude

On peut donc constater que beaucoup a déjà été fait pour renforcer la lutte contre la fraude fiscale et que l'administration fiscale doit, sur cette base, montrer l'efficacité de son action.

Toutefois, des progrès doivent encore être réalisés notamment au plan international. Les pouvoirs publics et l'administration française ne peuvent, à l'évidence, juguler à eux seuls l'évasion fiscale internationale puisque les contrôles s'arrêtent aux frontières alors que la fraude transcende les frontières.

Les réformes législatives françaises constituent une réponse essentielle mais qui ne peut trouver sa pleine portée sans une coopération plus approfondie entre États. Le programme « BEPS », engagé par l'OCDE à la demande des États du G20, vise justement à revoir, à horizon 2015, les règles internationales, notamment sur les questions d'établissement stable, de prix de transfert et de pratiques fiscales dommageables, afin de réduire les phénomènes frauduleux et d'adapter les règles fiscales internationales aux nouvelles réalités de l'économie numérique.

Ces efforts internationaux devraient également conduire les juridictions « offshore » à une plus grande discipline. Or, en dépit d'avancées réelles, l'assistance administrative, notamment avec certains États « nouvellement » coopératifs, présente toujours des limites. C'est la raison pour laquelle la France s'est engagée, avec ses partenaires européens et américains, dans le développement de l'assistance automatique, laquelle repose non sur des échanges ponctuels à la demande d'un État, mais sur des transferts réguliers

de données fiscalement pertinentes entre administrations.

Les travaux actuellement en cours au sein de l'Union Européenne devraient déboucher en 2017 sur des échanges automatiques plus larges que ceux actuellement en vigueur entre États membres et concernant notamment les revenus et les informations bancaires. Ces travaux trouvent un relais extra-européen dans le cadre des réflexions de l'OCDE pour définir rapidement une norme internationale d'échanges automatiques et promouvoir le développement de ces derniers.

Face à une fraude dont le développement repose sur les « interstices » entre les États, la coopération est donc devenue une impérieuse nécessité que ce soit, au plan international, entre États, ou au plan national, entre administrations.

Sur ce point, la DGFIP est déterminée à renforcer les liens qu'elle a tissés ces dernières années avec l'ensemble des services chargés de la lutte contre la fraude fiscale. La coopération, déjà ancienne entre administrations fiscale et douanière, s'est approfondie grâce à des échanges denses entre nos services de recherche et à l'ouverture croisée de nos bases de données. Les échanges d'informations développés entre l'administration fiscale et les services de la sphère sociale s'inscrivent également dans cette orientation qui doit permettre de mieux appréhender la fraude dans toute son ampleur et d'y répondre plus efficacement.

Par ailleurs, la participation traditionnelle de l'administration fiscale aux actions conduites par les services de police et de gendarmerie, a récemment été renforcée dans le cadre de la police fiscale, mais également des groupes d'interventions régionaux et du plan de lutte contre les activités illicites dans certains quartiers sensibles. Au total, ce sont plus de 170 agents de l'administration fiscale qui apportent leur concours aux forces de l'ordre, notamment à l'occasion d'opérations judiciaires. D'ailleurs, la

loi du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la délinquance économique et financière, a souhaité améliorer la coordination entre les services fiscaux et l'autorité judiciaire. La gravité de la fraude fiscale et les liens qu'elle peut entretenir avec d'autres activités délictueuses, voire criminelles, appellent en effet une réponse cohérente de l'ensemble des pouvoirs publics, administratifs comme judiciaires.

La mise en place d'une « Task force » constituée entre tous les services de l'État en charge de lutter contre la fraude à la TVA et chargée d'améliorer la coordination des différents acteurs de la lutte contre les fraudes à la TVA, constitue un autre aspect de ce souci désormais primordial de faire un front commun contre la fraude.

* *
*

La lutte contre la fraude fiscale est une priorité absolue de l'administration fiscale. Tous les outils de modernisation de notre action seront mis en œuvre. Le triptyque : prévention, contrôle, et sanction doit être utilisé pleinement. Les services de contrôle sont mobilisés et conscients de leur responsabilité.

Toutefois, l'acceptabilité de l'impôt passe aussi par l'acceptabilité de son contrôle. Et l'on ne saurait, sauf à être inéquitable, traiter de manière identique un fraudeur patenté et un contribuable égaré dans une législation fiscale dont la simplicité n'est pas la première qualité.

Le renforcement de la lutte contre la fraude doit s'accompagner parallèlement d'une poursuite de l'amélioration des relations avec les contribuables de bonne foi. La distinction n'est certes pas toujours aisée. Toutefois, l'administration a un devoir renforcé de pédagogie, de prévention, d'écoute à l'égard de la très grande majorité de nos entreprises et de nos concitoyens qui s'inscrivent dans une démarche « citoyenne ». ■



Isabelle SARR

Doctorante en droit public, Université Paris Descartes, centre Maurice Hauriou (EA1515)
Chargée de travaux dirigés, Université Paris X Nanterre

La détermination du centre des intérêts vitaux

Commentaire de l'arrêt du Conseil d'État, 3^e ss–sect., 26 mars 2014, « M. et Mme C... », n°355324 (inédit au recueil Lebon)

Ce commentaire se propose d'étudier la détermination du centre des intérêts vitaux en matière fiscale internationale. Une appréciation économique quantitative en a été faite par le Conseil d'État, en rupture avec la méthode de prise en compte des intérêts personnels et familiaux du contribuable conforme aux commentaires de l'OCDE sur les modèles de conventions fiscales internationales.

La recherche d'un pavillon fiscal plus clément n'est pas chose nouvelle mais a pris depuis bientôt sept années une tournure nouvelle du fait d'une pression fiscale jugée exponentielle dans la plupart des États occidentaux. L'arrêt rapporté du Conseil d'État formé en sous-section jugeant seule, en date du 26 mars 2014, apporte des précisions intéressantes, mais toutefois déconcertantes, à la définition du domicile fiscal en général et des modalités de détermination du centre des intérêts vitaux en particulier.

L'espèce concerne un redressement fiscal nécessitant l'application de la convention fiscale franco-suisse en date du 9 septembre 1966, dont on pourrait penser qu'elle ne soulève pas de difficultés juridiques particulières. En effet, le litige opposait en première instance des contribuables, M. et Mme C., à l'administration fiscale française. Les demandeurs ont fait l'objet d'un redressement

fiscal, concernant l'imposition sur leurs revenus au titre des années 1994, 1995, et 1996. Ils se sont vus imposer par cette dernière, des cotisations supplémentaires ainsi que des prélèvements sociaux au titre de l'impôt sur le revenu pour les années considérées. M. C. a introduit un recours devant le tribunal administratif de Paris contre cette décision de l'administration fiscale française, recours à l'occasion duquel il se prévalait du bénéfice de l'application à sa situation de la convention fiscale du 9 septembre 1966 signée entre la France et la Fédération helvétique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune. Par un jugement en date du 12 mars 2009, le tribunal administratif de Paris a, en première instance, rejeté le recours de M. C. tendant à faire annuler la décision de l'administration fiscale de lui imputer des cotisations supplémentaires d'impôt sur le

revenu ainsi que les prélèvements sociaux y afférents. Le jugement de première instance, rejetant la demande de décharge de cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux ainsi que des pénalités y afférents, a été confirmé par une décision de la Cour administrative d'appel de Paris, rendue le 29 novembre 2011. M. C. se pourvoit alors en cassation devant le Conseil d'État. Ce dernier rend un arrêt le 26 mars 2014, annulant la décision de la Cour administrative d'appel de Paris. La haute juridiction administrative considère en effet que le juge d'appel qui « a estimé qu'il ne résultait pas de l'instruction que les fonctions de dirigeant de sociétés suisses exercées par Monsieur C. et dont il se prévalait pour soutenir qu'il avait en Suisse le centre de ses intérêts vitaux au sens de l'article 4 [...] de la convention [...] auraient été prépondérantes par rapport à celles exercées en France [...] [or] le contribuable avait des documents attestant de la perception de salaires versés par la société Suisse Comser pour un montant annuel près de neuf fois supérieur à celui des salaires perçus en France par l'intéressé [...] en écartant le caractère prépondérant des fonctions exercées en Suisse par le contribuable en dépit de cet écart important de rémunérations [...] a dénaturé les pièces du dossier ». La question posée alors au Conseil d'État est de savoir si le contribuable requérant pouvait être considéré comme résident fiscal en France ou, au contraire, s'il pouvait se prévaloir du bénéfice de la convention fiscale franco-suisse signée en vue d'éviter justement les doubles impositions. Les termes du Conseil d'État sont, en l'espèce, clairs : le redressement dont a fait l'objet M. C. le plaçait dans une situation de double imposition. La réponse est moins évidente au regard de l'incidence des conventions fiscales quant à la définition du domicile fiscal telle qu'elle

est posée par l'article 4 du Code Général des Impôts (CGI). En effet, l'article 4 B 1° du CGI dispose que « Sont considérés comme ayant leur domicile en France au sens de l'article 4 A : /a) Les personnes qui ont en France leur foyer ou leur lieu de séjour principal ; /b) Celles qui exercent en France une activité salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que l'activité y est exercée à titre accessoire ; Celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques ».

Certes, le code s'inspire de la jurisprudence du Conseil d'État et des critères retenus par l'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE), mais cette définition est toujours atténuée par les règles posées par les conventions fiscales internationales. Tel est un des principaux enjeux de la décision du Conseil d'État car la haute juridiction est amenée à établir une hiérarchie entre les critères d'appréciation du lieu avec lequel les liens du contribuable sont les plus étroits et sont constitutifs du centre de ses intérêts vitaux. Ainsi, le « caractère prépondérant des fonctions exercées en Suisse », et en conséquence l'« écart important de rémunérations entre les salaires perçus en Suisse et en France » en l'espèce, permet au Conseil d'État de définir le centre des intérêts vitaux à l'exclusion d'autres critères d'appréciation : personnels, familiaux, culturels ou politiques, comme cela était traditionnellement le cas dans sa jurisprudence.

Face à la difficulté de déterminer la résidence fiscale du requérant, considéré comme résident des deux États signataires de la convention, au regard des critères classiques du droit interne français, le Conseil d'État établit pour la première fois une hiérarchie des critères d'appréciation du centre des intérêts vitaux et privilégie un critère quantitatif purement financier.

1 Le caractère inopérant des critères classiques de détermination du domicile fiscal

Les conventions fiscales établies sur le modèle de l'OCDE renvoient généralement, pour la détermination de la résidence fiscale, à la notion de résident d'un État contractant. Pour la détermination de l'État de résidence du contribuable, ces conventions bilatérales inspirées du modèle OCDE, font référence à la législation interne des

États. Le Conseil d'État, dans une approche qui ne diffère pas de celle adoptée par les modèles de convention OCDE, a développé une méthode approfondie d'analyse de la situation du contribuable, pour la détermination de sa résidence fiscale. Cette méthode érigée en principe, ne semble pas avoir été appliquée dans l'arrêt rapporté.

A. L'examen prioritaire de la situation du requérant au regard du droit interne

Suite au redressement fiscal dont ils ont fait l'objet en France, les époux C. se sont retrouvés en situation de double imposition. La double imposition « réside dans le heurt de deux ou plusieurs souverainetés fiscales [...], la concurrence entre deux ou plusieurs compétences fiscales qui peut aboutir à une répartition injuste des charges fiscales entre les contribuables selon qu'ils sont à l'étranger ou se livrent à des activités limitées sur le territoire national ». La situation de double imposition naît de l'exercice concomitant de ce droit par l'État de la source des revenus et l'État de résidence du contribuable. L'un des objets principaux du droit fiscal international, à travers ses sources conventionnelles, est donc de chercher à éviter les doubles impositions. À cet effet, les États européens signent des conventions le plus souvent bilatérales, sur le modèle des actes publiés par l'OCDE, destinés à prévenir la double imposition des contribuables. L'objet principal de ces conventions est de mettre en place des règles de définition de la résidence fiscale des contribuables qui pourraient se trouver dans des situations susceptibles de conduire à des doubles impositions. Le gouvernement de la République française et la Fédération suisse ont ainsi conclu le 9 septembre 1966 une convention destinée à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune. Cette convention franco-helvétique prévoit que la souveraineté fiscale applicable aux revenus est en principe l'État de résidence du contribuable. Elle est appréciée au regard du droit interne des États.

Dans la recherche de l'État de résidence du contribuable, pour la définition du domicile fiscal, le Conseil d'État français a élaboré une méthode développée d'analyse, grâce à laquelle le juge de l'impôt vérifie de prime abord la situation du requérant par rapport à la législation nationale. Cette méthode prévoit par ailleurs de façon alternative l'examen de la situation du contribuable au regard de la convention fiscale. Preuve du caractère non isolé de cette jurisprudence, le Conseil d'État a eu l'occasion de l'appliquer ultérieurement². En outre, dans son arrêt Memmi³, à propos d'un contribuable tunisien qui disposait de revenus à la fois en France et en Tunisie, même si la nature des revenus était différente (les revenus de source française étaient fonciers et mobiliers), le Conseil d'État a confirmé cette méthode. Il avait relevé dans cette affaire qu'il résultait de l'instruction que, « pour les années 1977 à 1979, l'importance des revenus de source française perçus par le

requérant ainsi que la possession par lui de six appartements, d'un important portefeuille de valeurs mobilières et de participations dans plusieurs sociétés en France conduisaient à le regarder comme ayant eu en France le centre de ses intérêts économiques au sens du c) du 1 de l'article 4 B [du CGI] [...] alors même qu'il assurait en Tunisie la gérance d'une société et possédait un patrimoine, dont l'importance était sensiblement moindre ; qu'il résulte de ce qui précède que M. Memmi était en principe, pour l'ensemble des années en cause passible de l'impôt sur le revenu en France à moins qu'il n'établisse son droit de se prévaloir de la qualité de résident de Tunisie au sens des stipulations [...] de la convention franco-tunisienne ». Même si, dans cette espèce, le contribuable n'avait pas été reconnu comme ayant son domicile fiscal en France, les étapes de la méthode développée avaient été suivies par la Cour administrative d'appel ainsi que le Conseil d'État.

Conformément à cette jurisprudence du Conseil d'État, il fallait donc appliquer la méthode développée d'analyse au cas de l'espèce, en « déroulant » chacun des critères de définition du domicile fiscal français, en fonction de la situation du contribuable. Or, il ressort clairement de l'arrêt rapporté que le principe d'examen prioritaire de la situation du contribuable, à l'aune des critères français de détermination du domicile fiscal, n'a pas été respecté.

B. L'absence de référence au centre des intérêts économiques du requérant

Le système français de définition de la résidence fiscale est issu d'une réforme législative du 29 décembre 1976⁴. À la suite de cette réforme, qui a modifié l'article 4 du CGI précité, il est fait référence en France à la notion de domicile fiscal et de source du revenu pour déterminer la résidence fiscale des personnes physiques. L'art. 4 B du CGI énonce trois règles de détermination du domicile fiscal : le fait d'avoir son foyer ou son séjour principal en France ; d'y exercer une activité professionnelle non accessoire et, d'y avoir le centre de ses intérêts économiques. La législation interne française se réfère donc à trois catégories de critères, en l'occurrence d'ordre personnel, professionnel et économique. L'application de ces trois critères n'est pas hiérarchisée. En conséquence, il suffit que l'un d'entre eux soit rempli pour que le contribuable soit considéré comme ayant son domicile fiscal en France.

1. GEST G., TIXIER G., *Droit fiscal international*, Ed. PUF, Paris, 1990, p.19.

2. En ce sens CE, 19 décembre 1975, n° 84777, Plen : RFJ 2/76 chron. Martin Laprade p.41, concl. D. Fabre.

3. CE, 17 mars 1993, n° 85894, 8^e et 9^e s.-s., Memmi, concl. Arrighi de Casanova : RJF 5/93 n° 612.

4. Loi n° 76-1234 du 29 décembre 1976, commentée par une instruction du 26 juillet 1977 (BODGI 5 B-24-77).

5. CAA, 11 décembre 1990, n° 450, 2^e ch. Porcu, conc. M. Loloum, RJF 5/91 N°540.

6. CE 27 janvier 2010, n° 294784, 8^e et 3^e s.-s., Caporal, RJF 4/10 n° 311.

7. Voir note 3 : « L'importance des revenus de source française perçus par le requérant ainsi que la possession par lui de six appartements, d'un important portefeuille de valeurs mobilières et de participations dans plusieurs sociétés en France conduisaient à le regarder comme ayant eu en France le centre de ses intérêts économiques au sens du c) du 1 de l'article 4 B [du CGI] ».

En l'espèce, aucune indication de fait n'est reprise par le Conseil d'État concernant l'hypothèse que Monsieur C. aurait son foyer en France ou que la France serait le lieu de son séjour principal, et ce, probablement parce que le critère d'ordre personnel n'est pas rempli. Par ailleurs, concernant le critère d'ordre professionnel, le Conseil d'État juge, dans le cadre de son contrôle de la dénaturation des faits, que l'exercice des fonctions de dirigeant salarié d'une société française est accessible en comparaison aux fonctions de dirigeant de sociétés suisses. Néanmoins, il est intéressant de s'interroger sur l'appréciation du critère d'ordre économique de la législation française, à savoir le centre des intérêts économiques.

L'intérêt de porter la focale sur le critère interne français du centre des intérêts économiques, réside dans l'analyse de l'interprétation jurisprudentielle qui en a été faite par la juridiction administrative. L'interprétation du centre des intérêts économiques pour l'appréciation du domicile fiscal a donné lieu à une précision de la part du Conseil d'État. En effet, l'administration fiscale française considérait que le centre des intérêts économiques devait être apprécié uniquement en fonction des intérêts patrimoniaux du contribuable. La Cour administrative d'appel de Paris, dans une affaire en date du 11 décembre 1990, relevait à ce propos que, « l'administration soutient que le lieu du centre des intérêts économiques doit être apprécié en l'espèce en fonction des seuls intérêts patrimoniaux du requérant en France⁵ ». La Cour administrative d'appel avait précisé à l'occasion de cette affaire que les biens patrimoniaux non productifs de revenus ne pouvaient être pris en compte pour la détermination du lieu où se situe le centre des intérêts patrimoniaux. Cette position n'exclut cependant pas la prise en compte du patrimoine dans la détermination du centre des intérêts économiques, si ce patrimoine est productif de revenus. Le Conseil d'État a confirmé cette interprétation, notamment à propos d'un contribuable qui percevait des revenus professionnels de son activité d'armateur grec et qui possédait en

France un patrimoine non productif de revenus⁶. La détermination du centre des intérêts économiques suppose donc une comparaison entre les revenus de source française et étrangère afin de déterminer si le contribuable tire la majorité desdits revenus de la France. Conformément à l'arrêt Memmi précité⁷, il faut tenir compte dans cette comparaison du lieu où le contribuable a effectué ses principaux investissements, possède le siège de ses affaires et duquel il administre ses biens.

Au regard du critère du centre des intérêts économiques, particulièrement de la jurisprudence administrative qui apporte des précisions sur les éléments de son appréciation, l'arrêt ici commenté est critiquable en ce qu'il omet de vérifier si la Cour administrative d'appel, saisie avant lui du recours de Monsieur C., a bien respecté les étapes de la méthode développée d'analyse. Il n'a dès lors pas l'occasion de vérifier si certains éléments de fait sur lesquels ont pu se baser les juges du fond, même insusceptibles d'être discutés devant lui en tant qu'il est juge de cassation, n'ont pas fait l'objet d'une dénaturation. Le Conseil d'État dans sa décision n'évoque pas cette question et son silence ou celui des juges du fond, ne peut qu'être regretté.

Le redressement fiscal, qui a été notifié aux époux C. pour les années 1994, 1995 et 1996, les place dans une situation de double imposition nécessitant l'application de la convention franco-suisse signée le 9 septembre 1966 en vue d'éviter justement les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune. Le Conseil d'État va donc appliquer les dispositions conventionnelles établies entre la France et la Fédération helvétique en vue de résoudre le conflit de résidence. À l'instar des droits internes des États signataires, la convention fiscale franco-helvétique met en place des critères de détermination de la résidence du contribuable. C'est à l'occasion de l'appréciation de la situation de Monsieur C. que le Conseil d'État adopte une définition peu clarificatrice, voire de pure opportunité, du centre des intérêts vitaux.

2 L'appréciation économique du centre des intérêts vitaux

Le Conseil d'État applique le premier des critères successifs prévus par la convention fiscale franco-suisse pour la résolution du cas de double imposition, celui du foyer permanent d'habitation.

Pour déterminer le foyer permanent d'habitation, il doit déterminer le centre des intérêts vitaux, auquel il donne en l'espèce une définition très économique.

A. La confusion du foyer permanent d'habitation et du centre des intérêts vitaux

À l'instar du droit interne, la détermination de la notion de résident est essentielle pour l'application des conventions fiscales bilatérales. En effet, elle permet de définir le champ d'application de la convention quant aux personnes concernées mais permet aussi de résoudre les cas de double imposition. Aussi, les conventions fiscales établies sur le modèle de l'OCDE définissent tout d'abord la notion de résident d'un État contractant, avant de poser les critères successifs d'établissement de la résidence fiscale, pour pallier les cas de double imposition. L'article 4.1 de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966 définit la qualité de résident d'un État contractant et dispose qu'« au sens de la présente Convention, l'expression « résident d'un État contractant » désigne toute personne qui, en vertu de la législation dudit État est assujettie à l'impôt dans cet État en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère analogue ». Dans l'hypothèse où une personne est considérée comme résident de chacun des États, se déclenche l'application des critères successifs de résolution du conflit de résidence. L'article 4.2 de la convention dispose à cet effet que « lorsque, selon la disposition du paragraphe 1, une personne est considérée comme résident de chacun des États contractants, le cas est résolu d'après les règles suivantes : a) Cette personne est considérée comme résident de l'État contractant où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent, cette expression désignant le centre des intérêts vitaux, c'est-à-dire le lieu avec lequel les relations personnelles sont les plus étroites ».

En l'espèce, le redressement fiscal dont a fait l'objet Monsieur C. par l'administration fiscale française, fait de lui une personne considérée comme résident de chacun des États contractants. En vertu de l'article 4.2 a) de la convention fiscale franco-suisse précitée, le Conseil d'État doit rechercher le foyer permanent d'habitation du contribuable pour la détermination de sa résidence fiscale. Dans la convention fiscale franco-suisse, ce critère du foyer permanent d'habitation se confond avec le centre des intérêts vitaux. Il revient donc au Conseil d'État de déterminer celui-ci.

B. La définition économique du centre des intérêts vitaux

La convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966 est établie sur le modèle de convention de l'OCDE. Selon les commentaires de l'OCDE

relatifs au modèle de convention, doivent être pris en considération pour la détermination du centre des intérêts vitaux, les relations familiales de l'intéressé, de même que ses relations sociales, ses occupations diverses, politiques, culturelles ou associatives ou encore le siège de ses affaires.

Aussi, il est important de rechercher à travers la jurisprudence du Conseil d'État, s'il se dégage une conception dominante de la notion de centre des intérêts vitaux. Il faut tout d'abord noter qu'il ressortait d'une jurisprudence bien établie, concernant la détermination de la résidence au regard des conventions internationales (contrairement à la référence au droit interne des États signataires), que la notion de foyer permanent d'habitation se définissait en fonction d'éléments relatifs à la personne du contribuable. Ainsi, dans une affaire concernant un contribuable résident de France et de Suisse qui avait transféré son domicile en Suisse, le Conseil d'État avait jugé que « considérant qu'il n'est pas contesté que M. de Gaillard était regardé comme résident tant par les autorités helvétiques que françaises ; qu'il convient dès lors, d'appliquer à son cas le premier des critères subsidiaires énoncés au 2 de l'article 4 ; que la notion de foyer permanent d'habitation retenue par ce dernier texte doit être définie en fonction d'éléments d'appréciation relatifs à la personne du contribuable et non à son patrimoine ; [...] qu'il résulte de l'instruction que M. de Gaillard de nationalité française, disposait depuis 1969 d'une résidence à Lausanne ; qu'il s'était installé à proximité du domicile de son frère et de celui de son fils qui résidaient en Suisse ; qu'en 1971 il avait fait immatriculer en Suisse son automobile et avait obtenu un permis de conduire suisse ; qu'un permis d'établissement (carnet C) lui avait été délivré en 1974 par les autorités helvétiques [...] que M. de Gaillard doit être regardé comme ayant eu en Suisse son foyer permanent d'habitation au sens du 2 de l'article 4 de la convention franco-suisse susrappelée⁸ ». L'analyse de cette décision permet de confirmer que le Conseil d'État interprétait la recherche du centre des intérêts vitaux par la référence à des éléments relatifs à la personne du contribuable, en l'occurrence le transfert de son domicile en Suisse près des membres de sa famille ainsi que l'obtention par lui d'un permis d'établissement en Suisse. Plus récemment, dans un arrêt en date du 31 mars 2014, jugé quasi concomitamment avec la présente décision et dont les faits sont semblables, le Conseil d'État confirme les éléments retenus par une Cour administrative d'appel dont l'arrêt était attaqué devant lui, pour déterminer le centre des intérêts vitaux du requérant. Le juge d'appel avait « relevé

8. CE 29 janvier 1993, n° 55943, Cts de Gaillard, Droit fiscal 1993, n° 22-23, conc. O. Fouquet.

9. CE, 31 mars 2014 n° 357019, publié au recueil Lebon.

que celui-ci [...] était propriétaire d'une maison située dans l'Essonne qu'il occupait régulièrement [...] que ses deux enfants [...] résidaient en France, de même que sa mère et l'une de ses sœurs, hébergée dans la maison, que son père résidait dans cette maison lorsqu'il venait en France et y retrouvait la mère ainsi que les deux sœurs du requérant, enfin que le requérant [...] détenait plusieurs comptes bancaires ouverts dans les banques françaises, dont trois utilisés habituellement par leur titulaire⁹ ». L'analyse des éléments retenus par la Cour administrative d'appel dans cette affaire, confirmés par le Conseil d'État en tant qu'éléments de nature à prouver que le centre des intérêts vitaux du requérant se situait en France, porte à conclure que dans la recherche du centre des intérêts vitaux, sont principalement pris en compte des critères personnels et précisément familiaux. En effet, dans cette décision les critères tournent principalement autour des liens personnels du requérant avec sa famille restée ou séjournant régulièrement en France.

Cependant, force est de constater que dans l'arrêt commenté, le Conseil d'État semble en rupture avec la pratique qui avait prévalu et la jurisprudence constante qu'il appliquait jusque-là. Il privilégie un critère purement quantitatif, économique et financier dans la recherche du centre des intérêts vitaux de M. C., confinant presque à la confusion du critère interne du centre des intérêts économiques avec celui du centre des intérêts vitaux. En effet, la circonstance par laquelle il est considéré que le contribuable a les liens les plus étroits et donc le centre de ses intérêts

vitaux en Suisse - État dont il tire la majeure partie de ses revenus - n'est pas sans rappeler la démarche de comparaison des revenus de source française et étrangère pour la détermination du centre des intérêts économiques. Cette position du Conseil d'État ne peut s'expliquer, dans la situation de Monsieur C., que par la différence quasi exponentielle entre les revenus perçus en France et ceux perçus en Suisse. Dans la décision rapportée du Conseil d'État, trois expressions se rattachant à une notion quantitative, économique et financière peuvent être soulignées : « un montant annuel près de neuf fois supérieur », « le caractère prépondérant des fonctions exercées en Suisse » ainsi que « cet écart important de rémunérations ». Dans la situation de Monsieur C., le juge administratif suprême, à défaut de ne pouvoir « rattacher » fiscalement le contribuable en fonction du critère du centre des intérêts économiques, fait œuvre d'interprétation réaliste, sous entendant presque qu'un contribuable qui tire d'un autre État des revenus près de dix fois supérieurs à ceux qu'il perçoit en France, ne peut objectivement avoir en France ni le centre de ses intérêts économiques ni le centre de ses intérêts vitaux. Cela dit, la hiérarchie opérée ainsi implicitement entre les éléments personnels et les éléments économiques, dans la recherche du centre des intérêts vitaux pour l'établissement de la résidence fiscale, ne peut que renforcer l'incertitude des contribuables quant à la prévisibilité du lieu de leur imposition. Cette décision crée donc une insécurité fiscale qui risque d'amplifier le phénomène stratégique de recherche d'une souveraineté fiscale plus clémente, mais pas en France. ■



Régis LANNEAU

Maître de conférences en droit public à l'université de Paris Ouest Nanterre la Défense, CRDP, FIDES

La Fiscalité écologique : quelques éclairages sur l'écotaxe

La récente position de la nouvelle ministre de l'Environnement sur l'écotaxe met clairement en évidence un écart entre une approche politique et une approche économique en matière de fiscalité environnementale. Cet article vise précisément à expliciter la logique économique de cet instrument.

« Les Français ont déjà payé beaucoup d'impôts supplémentaires, l'écotaxe est un impôt, j'en comprends bien le sens : il s'agit de taxer ceux qui polluent, mais j'ai toujours dit que pour respecter la citoyenneté, l'écologie ne doit pas être punitive et on ne doit pas taxer des gens s'ils n'ont pas le choix de prendre le transport propre ». Par ces mots, la récente ministre de l'Écologie se prononçait, le 3 avril dernier, pour une remise à plat (disparition ?) de l'écotaxe provoquant par ce fait l'ire des écologistes.

« L'intégration du souci environnemental dans la conception des systèmes fiscaux »¹ n'est pas encore une réalité en France et elle fait visiblement toujours débat. Il existe certes une taxe générale sur les activités polluantes depuis 1999², mais celle-ci rapporte peu : à peine 500 M€³. La création d'une taxe carbone est longtemps restée une Arlésienne : évoquée par la commission européenne dans les années 1990, revendiquée par la fondation Nicolas Hulot, étudiée par la commission Rocard en 2009, censurée par le Conseil constitutionnel (pour rupture d'égalité devant l'impôt⁴ et non-conformité de la taxe à l'objectif de lutte contre le changement climatique) ; elle a été abandonnée en mars 2010 au niveau national, elle est également écartée la même année au niveau européen. Quelques taxes cosmétiques existent comme le bonus-malus écologique pour l'achat d'une voiture neuve (dont

l'efficacité reste à démontrer), mais elles ne changent rien à la donne : si l'on retient une conception (très) extensive des taxes environnementales⁵, celles-ci rapporteraient de l'ordre de 48 Md€ en 2005⁶. Ce chiffre n'est certes pas négligeable, mais il faut le relativiser puisque 40 milliards proviennent de la TIPP (créée bien avant que les préoccupations environnementales n'entrent en scène, et rapportant 25,4 milliards en 2005⁷) et des taxes et redevances perçues sur le secteur de l'eau et des déchets. Par ailleurs, ces sommes ne représenteraient que 1,8 % du PIB⁸ pour l'année 2012 ; la France se classerait ainsi avant-dernière sur ce critère par rapport à l'ensemble des États membres

1. C'est ainsi que l'OCDE définit la fiscalité écologique (collectif, *Écotaxes et réforme fiscale verte*, éditions de l'OCDE, Paris, 1997, 65 pages, p. 8).
2. Cette taxe (créée par l'article 45 de la loi de finances pour 1999) réunissait à l'origine, sous une appellation unique, cinq taxes déjà existantes : taxe sur le stockage des déchets ménagers et assimilés, taxes sur le traitement et l'élimination des déchets industriels spéciaux, taxe parafiscale sur les huiles de base, taxe parafiscale sur la pollution atmosphérique, taxe pour l'atténuation des nuisances phoniques. Cette dernière taxe a depuis été sortie de la TGAP et de nombreuses autres y sont entrées (on compte aujourd'hui 13 domaines allant des produits d'ameublement aux matériaux d'extraction en passant par les lessives et les sacs plastiques à usage unique en caisse ; la liste complète se trouve sur : <http://vosdroits.service-public.fr/professionnels-entreprises/F23497.xhtml>).
3. 480 M€ pour 2007 (malgré sa revalorisation en 2006) à en croire le projet de loi de finances pour 2009 ; et 459 M€ sont attendus pour 2014.
4. Principalement en raison des très nombreuses exonérations prévues par le texte.
5. Comme l'ensemble des taxes dont l'assiette est une unité physique de quelque chose reconnu pour avoir des effets négatifs sur l'environnement.
6. Ce chiffre provient du rapport du conseil des impôts et permet de mettre ce chiffre en relation avec la TIPP notamment. Pour 2011, la somme ne serait que de l'ordre de 40 milliards (donc en nette baisse).
7. Bien moins en 2012 avec 13,7 Md€.
8. Eurostat 2013, tendances de la fiscalité dans l'Union européenne, p. 40.

de l'Union (seule l'Espagne fait mieux avec 1,6 % du PIB, la moyenne se situant à 3 %⁹).

L'écotaxe ne représente qu'une (très) faible partie de la fiscalité écologique. Cette appellation renvoie en effet à une fiscalité explicitement conçue pour lutter contre la pollution¹⁰ et non pour assurer des ressources fiscales (comme la TIPP), pour inciter à des comportements favorables à l'environnement (comme les exonérations fiscales en matière de travaux d'isolation), ou plus spécifiquement pour financer des services publics¹¹ (comme les redevances relatives à l'eau) qui peuvent contribuer à limiter la pollution. Sous cette acception, seule la TGAP fait figure d'écotaxe même si la faiblesse des taux fait douter de l'efficacité de son effet incitatif alors que c'est celui-ci qui devrait guider cette forme de taxation.

Pourquoi cet instrument est-il si peu utilisé en France ? Peut-on considérer que l'écotaxe soit « punitive » ? Afin de répondre à ces questions, il convient d'explicitier tout d'abord la logique théorique de l'écotaxe (1) avant d'analyser quelques-uns de ses effets (2). Lorsque l'on sait que le « Pigou club », qui compte des économistes de renom comme Stiglitz, Krugman ou Nordhaus, vante les mérites des écotaxes en matière écologiques (par rapport aux systèmes de permis négociables), il y a fort à parier qu'elles n'ont pas été – et qu'elles ne sont toujours pas – appréciées à leur juste valeur.

1. La logique théorique (et économique) de l'écotaxe

« [L]'écotaxe est un impôt, j'en comprends bien le sens : il s'agit de taxer ceux qui polluent ». L'affirmation n'est pas inexacte, mais elle manque pourtant l'essentiel ; taxer ceux qui polluent n'est en effet pas une fin, mais un simple moyen dont l'objectif est une modification des comportements. Elle vise ainsi à forcer les pollueurs à internaliser les externalités qu'engendrent leurs activités (a) afin de faire coïncider les optima privés et sociaux. Même lorsqu'une incertitude

est présente (notamment sur l'ampleur du coût social des activités polluantes), l'écotaxe dispose, dans certaines conditions, de quelques atouts par rapport aux autres outils de régulation (b).

a. L'écotaxe comme outil d'internalisation des externalités

Que nos actions aient des effets sur autrui est une évidence. Lorsqu'un transporteur routier (ou n'importe quel automobiliste) traverse une ville (ou plus généralement roule), il contribue à l'augmentation de la pollution dans cette dernière (ou de l'environnement en général) puisque son activité produit du dioxyde de carbone (mais également d'autres gaz) et parfois même des particules fines. Une centrale thermique (au charbon) engendre, par son activité, une augmentation de la concentration en dioxyde de soufre dans l'atmosphère ce qui augmente les risques de pluies acides. Un simple feu de cheminée génère au moins dioxyde de carbone et particules fines.

Or, ces effets externes¹² ne se traduisent pas par une variation de prix pour son producteur. Un automobiliste ne tient pas compte de la pollution qu'il va provoquer lorsqu'il décide de prendre sa voiture. Pendant longtemps, les rejets de gaz à effet de serre n'étaient pas identifiés comme de véritables « coûts » par les entreprises puisqu'elles n'avaient rien à payer en la matière. Autrement dit, dans ces situations, le coût privé d'une activité – celui effectivement payé par une entreprise ou un particulier – diffère de son coût social – qui, lui, tient compte des effets externes. Si l'entreprise ou un particulier se focalise sur son coût privé lorsqu'il ou elle prend une décision, son niveau d'activité aura tendance à être trop élevé du point de vue de la société.

L'écotaxe est un moyen pour forcer l'entreprise polluante (voire un particulier) à internaliser de telles externalités, à tenir compte du coût réel de son activité et non de son seul coût privé. Il ne s'agit donc pas simplement de taxer ceux qui polluent dans une logique punitive, mais de rétablir la « vérité » des prix afin de limiter les comportements sous optimaux¹³. Idéalement, la taxe (T) devrait donc être fixée au niveau du dommage environnemental engendré pour que, additionnée au coût privé (C_p), la somme soit égale au coût social (C_s). Autrement dit, il faudrait que $C_p + T = C_s$.

Bien évidemment, la détermination du coût social est loin d'être aisée, mais ce problème se retrouve, directement ou indirectement, pour toute tentative d'internalisation des externalités, sauf lorsque les coûts de transaction sont suffisamment faibles pour que le théorème de Coase¹⁴ puisse s'appliquer.

b. L'écotaxe et l'incertitude

Afin de forcer l'internalisation des externalités, deux outils de régulation existent¹⁵. L'écotaxe bien évidemment (qui régule par les prix), mais aussi les per-

9. Ibid, p. 40-42.

10. Conseil des impôts, fiscalité et environnement, rapport public 2005, p. 9.

11. Le Conseil des impôts reconnaît également que ces dernières peuvent avoir des effets incitatifs, mais reste évasif, p. 10-11.

12. Au sens économique, chaque fois que l'acte de consommation ou de production d'un agent va avoir un impact sur l'utilité d'un autre agent sans que cet impact se traduise par une variation du prix ou de la quantité produite, nous sommes face à un problème d'externalité. Ces externalités peuvent être positives ou négatives. Dans le cas de la pollution, elles sont évidemment négatives.

13. Sous cet angle, le coût payé par l'entreprise constitue un coût supplémentaire uniquement dans la mesure où, auparavant, les dommages environnementaux n'étaient pas pris en compte ; mais ne pas payer de tels dommages revient à subventionner implicitement de telles entreprises !

14. Ronald Coase a montré, dans un article de 1960 (« The Problem of Social Cost », *Journal of Law and Economics*, vol. 3, p. 1-44) qu'en l'absence de coûts de transaction – les coûts de négociation, d'identification d'un partenaire, d'établissement d'un contrat, etc. – les acteurs privés pouvaient négocier des réallocations de droit de façon à atteindre l'optimum social.

15. Les droits de propriété sont écartés ici puisqu'ils fonctionnent avant tout lorsque les coûts de transaction sont faibles.

mis négociables (qui régulent par les quantités, le prix apparaissant ensuite sur le marché). Si l'information était parfaite, utiliser l'un ou l'autre engendrerait les mêmes effets incitatifs¹⁶. Or, il va de soi que, dans un monde réel, la taxe peut être fixée à un niveau trop bas ou trop élevé et que les quantités peuvent également l'être. L'erreur de fixation entraîne une perte de bien-être social (par rapport au niveau optimal). Le choix de l'instrument adapté dépend donc de la perte engendrée par chacun d'eux dans certaines situations. Si l'on se limite à la question de l'internalisation des dommages engendrés par l'émission de dioxyde de carbone (et l'écotaxe poids lourds visait au moins implicitement de telles émissions), les études laissent penser que l'outil écotaxe est plus pertinent que l'outil permis négociables.

Techniquement, tout dépend des pentes relatives des fonctions de coût marginal (pour réduire la pollution) et de dommage¹⁷ marginal (réduire le dommage engendrant un bénéfice). Or, tout indique en matière de dioxyde de carbone que la courbe de coût marginal de réduction des émissions a une pente relativement forte alors que celle de dommage est relativement faible. Ceci s'explique simplement. Le cycle de vie du carbone s'écoule sur 200 à 250 ans ; plus encore c'est la concentration totale de dioxyde de carbone dans l'atmosphère (comptées en parties par millions ou ppm) qui engendre un dommage (l'aggravation de l'effet de serre), ajouter une tonne de dioxyde de carbone au stock déjà existant ne change donc pas radicalement les choses (si on suppose l'absence de discontinuités) : la courbe de dommage marginal présente donc une pente assez faible. En revanche, diminuer les émissions oblige à développer de nouvelles technologies et plus largement à modifier les modes de production ce qui peut être extrêmement coûteux, surtout dans un pays où l'efficacité énergétique est poussée au maximum. Dans un tel cas, l'écotaxe semble bien plus efficace que les permis négociables puisqu'elle engendre une perte sociale moins importante. Un raisonnement graphique suffira pour s'en convaincre :

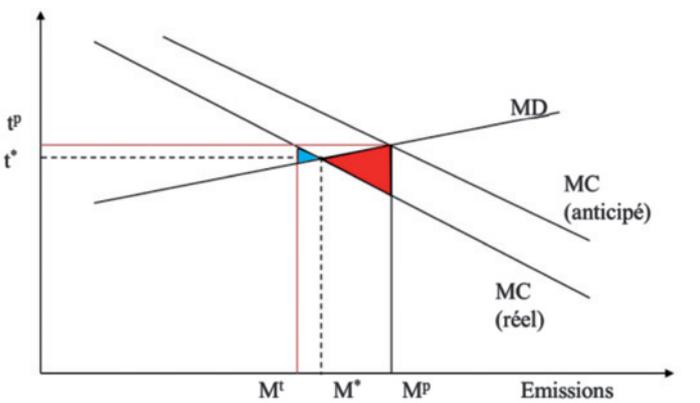
Cette situation représente une surestimation¹⁸ des coûts marginaux de réduction (MC) des émissions polluantes et pose l'hypothèse que la courbe de dommage marginal (MD) est connue. Si ces hypothèses sont celles posées par une agence de régulation, elle pourra décider de fixer la quantité de permis au niveau M^P (supérieur au niveau d'émission optimal M^*) ou une taxe au niveau T^P (elle aussi supérieure au niveau de taxe optimale T^*). Néanmoins, dans le premier cas, la perte sociale (zone rouge¹⁹) est plus importante que dans le second (zone bleue²⁰) : autrement dit, pour un même niveau d'erreur, la taxe sur les émissions de dioxyde de carbone engendre une perte sociale moins importante et devrait donc être privilégiée pour des raisons purement pragmatiques²¹.

2. Quelques effets potentiels de l'écotaxe

« [L]'écologie ne doit pas être punitive et on ne doit pas taxer des gens s'ils n'ont pas le choix de prendre le transport propre ». Afin d'apprécier cette affirmation à sa juste valeur, il convient à la fois d'analyser les effets de l'écotaxe sur les choix des agents économiques (a) et sur la redistribution (b). Le premier effet permet de penser l'écotaxe dans une perspective dynamique, le second dans une perspective plus sociale.

a. Écotaxe et les choix des agents économiques

Introduire une écotaxe conduit à renchérir les coûts de production – il s'agit même de son objectif avoué. Toute chose égale par ailleurs, la demande pour le bien taxé devrait donc diminuer et les individus qui n'ont pas le choix – et seulement eux – se retrouveront donc à payer plus chers ne pouvant adapter leurs comportements. Cette vision est cependant purement statique. En effet, la taxe modifie également les incitations des producteurs (et les revendications des consommateurs). Au moins deux effets peuvent être identifiés : un effet sur les entreprises touchées par la taxe (par exemple les transporteurs routiers), un effet sur les entreprises produisant des biens



16. Puisque, précisément, l'optimum social de pollution serait connu. L'écotaxe serait alors fixée pour que cet optimum soit atteint et les permis négociables seraient émis dans une quantité égale au niveau optimal de pollution.

17. Voir par exemple Warwick McKibbin et Peter Wilcoxon, « The Role of Economics in Climate Change Policy », 2002, *Journal of Economic Perspectives*, vol. 16, p. 107-129.

18. Le même raisonnement aurait pu être fait en supposant une sous-estimation des coûts de réduction.

19. Cette zone mesure le dommage supplémentaire engendré par la fixation d'une norme trop permissive, l'entreprise connaissant son coût réel de réduction va le fixer au niveau des émissions autorisées par le système des permis.

20. Cette zone mesure le surcoût pour les entreprises en matière de réduction du montant des émissions polluantes. L'entreprise choisira le niveau d'émissions égalisant le coût marginal de réduction des émissions au niveau de la taxe.

21. Les raisons politiques sont cependant bien différentes et expliquent le choix d'instruments moins efficaces, mais plus « acceptables ».

substituables et non touchés par la taxe (les services de ferroutage et plus largement les services de transport par train).

Les premiers, pour conserver le même niveau de prix ou gagner en compétitivité par rapport à leurs concurrents agissant sur le même secteur, seront incités à innover afin de réduire le montant de la taxe due. Il s'agira pour eux d'améliorer l'efficacité énergétique de leurs installations (investir, acheter des camions « plus propres ») ou de diminuer la quantité de pollution émise lors des processus de production (par exemple en rationalisant les parcours). Ces effets sont évidemment positifs à long terme et plus les inefficacités sont présentes dans l'économie, plus la taxe aura des effets bénéfiques²² (même si elle se heurtera naturellement aux résistances au changement). Plus encore, et contrairement à une régulation imposant une technique particulière de production²³ (poser un filtre pour réduire les émissions de dioxyde de soufre ou imposer la présence d'un pot catalytique par exemple), l'entrepreneur restera libre de déterminer sa stratégie, ce qui devrait multiplier les chances d'innovations pertinentes – allant jusqu'à la disparition du mode de production jusqu'alors en vigueur et aux développements de biens substituables (les transports propres).

Concernant les biens substituables, ils deviennent plus compétitifs à prix inchangés. Si le transport de Paris à Marseille me coûtait avant la taxe 10 € par transporteur routier et 11 € en utilisant un service ferroviaire, toutes choses égales par ailleurs, l'option du transport routier était la plus rentable. Si une taxe de 20 % est imposée sur le transport routier, cette option me coûte désormais 12 € ce qui devrait m'inciter à choisir désormais un transport par train. Si la taxe est bien déterminée, cette substitution est socialement bénéfique (puisque le prix des biens n'est plus distordu par l'absence de prise en compte de la totalité de leurs coûts sociaux). En introduisant d'ailleurs plus de concurrence sur le marché des biens substituables, une dynamique positive se mettra également en place : davantage d'innovation, augmentation de la qualité des services et baisse des prix.

Mais ces effets ne sont pas instantanés... Il convient donc de s'intéresser aux conséquences immédiates de l'écotaxe.

b. Écotaxe et redistribution

Dans sa logique théorique initiale, l'objectif de l'écotaxe n'est pas d'alimenter les caisses de l'État, mais d'inciter aux comportements optimaux. Il

reste cependant qu'elle contribue à augmenter les recettes. Si l'outil est conçu comme purement incitatif, ce fait engendre un « double dividende » : non seulement la qualité de l'environnement est améliorée, mais les recettes supplémentaires peuvent contribuer à la baisse d'autres prélèvements (par exemple l'impôt sur le revenu ou les charges patronales²⁴) ce qui peut avoir des effets positifs sur la croissance²⁵ ! L'écotaxe est donc bénéfique socialement (même faiblement) ; la difficulté reste cependant d'évaluer le montant des recettes de l'écotaxe et leur stabilité.

Même si l'écotaxe permet de baisser d'autres prélèvements, il est évident que tous les agents économiques ne se retrouveront pas dans une position identique avant et après la mise en œuvre de la taxe. Certains y gagneront, d'autres y perdront et toute réflexion en la matière demande une étude au cas par cas. Par exemple si les écotaxes touchent directement ou indirectement les produits de première nécessité, les ménages les plus pauvres risqueront de souffrir davantage de son instauration que des ménages plus aisés qui ne consacrent qu'une faible partie de leurs revenus à de tels biens. En matière de taxe carbone, il ne semblerait pas qu'elles créent des iniquités flagrantes (sauf lorsqu'elle concerne le prix des combustibles, mais la critique d'iniquité sociale est alors tout autant valable pour la TIPP). Plus largement, l'écotaxe a le même effet que toute autre régulation environnementale engendrant une augmentation des coûts de production puisque ceux-ci sont « passés » au consommateur. L'écotaxe n'est donc pas punitive, sauf à considérer que toute réglementation environnementale l'est ! C'est peut-être au niveau de la répartition des avantages environnementaux de la mise en œuvre de l'écotaxe que des iniquités peuvent apparaître puisque différentes catégories sociales ont différentes propensions à payer pour améliorer l'environnement. Néanmoins, à supposer que la politique soit bien faite, ce sont avant tout les zones très polluées qui bénéficieront de l'amélioration de l'environnement, c'est-à-dire les zones dans lesquelles se situent souvent les populations à faibles revenus.

3. Conclusion

L'abandon de l'écotaxe poids lourds semble dès lors répondre à des considérations plus politiques qu'économiques. Elle est d'ailleurs favorisée par une méconnaissance (profonde) de la logique de cet instrument. Cet article ne visait pas pour autant à la parer de toutes les vertus ; l'écotaxe a ses difficultés propres – comme la détermination de l'assiette ou de ses conséquences – qu'il convient de ne pas négliger. Pour autant, en matière environnementale, c'est un outil efficace, mais malheureusement trop visible et à la connotation trop négative (la taxe) pour bénéficier d'une légitimité politique a priori. ■

22. Puisqu'elle pousse à la rationalisation avant de pousser à l'innovation.

23. Les régulations de type « command and control » pour reprendre le terme consacré.

24. Cette solution a été choisie par la Suède en 1991 et a été reprise ensuite par le Danemark, les Pays-Bas, la Belgique, la Finlande, la Norvège, et même le Royaume-Uni !

25. D'autant que ces prélèvements distordent eux aussi les incitations aux comportements optimaux. On peut d'ailleurs remarquer que plus la taxe est efficace pour améliorer la qualité de l'environnement, moins elle engendrera de recettes (et réciproquement).

Cabinet GRANT-THORNTON et Finances Hospitalières

Première certification des comptes dans les centres hospitaliers

L'article ci-dessous a été publié initialement dans la revue FINANCES HOSPITALIÈRES du mois de novembre 2013 ; il a été repris dans le numéro de février 2014 de la revue LE TRAIT D'UNION – La rédaction remercie ces deux publications pour leur autorisation de reproduction.

Pascal Clauss, vice-président délégué gestion publique de l'Association des Comptables Publics est intervenu lors d'une conférence organisée à Paris le 16 octobre 2013 conjointement par le cabinet d'audit international GRANT THORNTON et FINANCES HOSPITALIÈRES.

Le présent compte rendu a été établi avec le concours du cabinet Grant Thornton. De nombreux thèmes ont été évoqués lors des principales interventions, notamment les points techniques majeurs attendus portant sur la M21¹.

« Nous avons à ce jour la confirmation que 32 établissements se sont engagés dans une démarche volontaire de certification de leurs comptes dès 2014, alors que nous espérions en compter une quinzaine au départ » a confirmé Yann Lhomme (DGOS, chef du projet fiabilisation et certification des comptes).

Pour expliquer ce succès, Sandrine Pautot (directrice de mission, DGOS²) a rappelé plusieurs arguments qui ont incité les établissements à se lancer dans une telle démarche : se doter d'outils de pilotage et de contrôle plus efficaces et plus fiables au service de la performance de l'établissement ; assurer une meilleure prévention des risques financiers, patrimoniaux et informatiques en sécurisant les principaux actes de gestion ; et enfin faciliter les démarches de l'établissement

auprès des partenaires financiers et institutionnels en instaurant la transparence dans les chiffres et les données de gestion.

Le commissariat aux comptes, levier du changement

L'expression « rôle de levier du changement » est revenue à plusieurs reprises au cours des débats.

Dans son discours d'introduction, Olivier Boyer, directeur général du CHR d'Orléans et président de la Commission des Finances des DG de CHU, a souligné que le commissariat aux comptes aura trois vertus : être un levier permanent du changement, être un vecteur de communication tant interne qu'externe et permettre un regard extérieur périodique sur le fonctionnement de l'établisse-

1. M21 : instruction budgétaire et comptable applicable aux établissements publics de santé.

2. DGOS : direction générale de l'offre de soins.

ment. « *La mission annuelle de certification des comptes par le commissaire aux comptes va inciter l'établissement à se placer dans un processus d'amélioration continue* », concluait Olivier Boyer.

Ahmed El Bahri, DAF du CHU de Montpellier et coordonnateur de la conférence des DAF de CHU, a rappelé que la certification des comptes crée un point d'appui significatif pour la gestion des risques et l'amélioration de la performance. La démarche permet en outre de « *remettre en question des pratiques, de sécuriser et de formaliser les processus, ce qui contribuera à une meilleure répartition des fonctions dans le sens de l'action, et donc une optimisation de l'organisation* ».

L'effet de levier induit par le commissariat aux comptes a été évoqué également par Nicolas Bougaut, DAF du CHI de Poissy Saint-Germain. Dans un premier temps, celui-ci a rappelé la situation financière délicate de son établissement et les difficultés ayant trait aux emprunts et à la trésorerie. Il a ensuite mis en évidence que la certification des comptes répondait à plusieurs attentes, notamment le retour de la confiance et l'amélioration de l'efficacité interne. Selon Nicolas Bougaut, les effets de la préparation à la certification sont déjà palpables au sein de son établissement : il a ainsi relevé une meilleure définition des processus, une forte amélioration des pratiques comptables, la diffusion d'une culture de (bonne) gestion et le partage de compétences. Et de conclure en ces termes : « *La certification des comptes, dans un contexte de situation financière dégradée, permet de se mobiliser, de se doter d'un arsenal et d'un dispositif de nature à améliorer la gestion au quotidien, d'avoir un impact budgétaire positif et enfin de susciter la confiance* ».

Dans un même ordre d'idées, Louis Breuls de Tiecken, DAF de l'EPSM de Lille-Métropole, a montré au travers d'exemples concrets l'impact bénéfique de la certification des comptes sur l'optimisation des processus. Il a ainsi mis en évidence que la nécessaire remise à plat des processus a induit des gains substantiels pour son établissement. Prenant un exemple dans le processus « achats », Louis Breuls a démontré que « *l'EPSM a enregistré une réduction appréciable des coûts de matériel de bureau grâce à une meilleure centralisation, laquelle a été mise en évidence lors des travaux de préparation à la certification des comptes* ».

Les facteurs clés de succès

Hélène Baron-Bual, associée chez Grant Thornton, a insisté sur plusieurs facteurs clés du succès

d'une bonne préparation à la certification des comptes. Selon Hélène Baron-Bual, il convient tout d'abord d'ajuster les travaux à un niveau de degré de granularité adéquate par rapport aux exigences de la certification des comptes sur tous les processus : s'interroger systématiquement sur la significativité du risque et sur l'enjeu financier qu'il représente. Il convient ensuite de définir clairement les priorités, en fonction des risques. Hélène Baron-Bual a fortement invité à la prudence dans le traitement du processus de fiabilisation des immobilisations, pour lequel « *d'importantes sommes d'argent pourraient être englouties au cours d'opérations d'étiquetage non prioritaires* ». Il convient enfin de reconsidérer à intervalle périodique la justesse des plans d'actions, la confronter à des avis extérieurs, par le biais d'audit « flash » notamment. Enfin la définition de la gouvernance du contrôle interne constitue un axe majeur des travaux afin d'inscrire dans la pérennité toutes les actions conduites dans le cadre de la préparation à la certification.

De son côté, Solange Aiache, associée chez Grant Thornton, a poursuivi cette réflexion en rappelant les phases clés de la mission du commissaire aux comptes, un mandat qui porte sur 6 ans. Une première phase consiste en une prise de connaissance générale de l'établissement et la définition des zones de risques significatifs. Une deuxième phase intervient ensuite, avec la revue des procédures et du système d'informations, de manière transversale entre services, pour s'assurer qu'il n'y ait pas de rupture dans la chaîne d'information financière. La troisième phase est celle des contrôles de détails comprenant, notamment, la circularisation (contrôle de concordance entre les éléments apparaissant au sein de l'établissement et ceux se trouvant « en miroir » auprès – par exemple – de ses banques et de ses fournisseurs). La dernière phase est celle de la qualification de l'opinion. « *Au-delà de ces étapes, rappelle Solange Aiache, il faut envisager la mission comme un partenariat, dont le mot clé est l'anticipation, et la formulation de recommandations comme indication des voies d'amélioration continue dans les processus sensibles* ».

M21 : Les actualisations attendues

Lors de son intervention, Alain Privez (DGFIP, chef du Bureau des Comptabilités Locales) a apporté des précisions précieuses sur les questionnements que suscite la M21 sur les points les plus attendus :

• **Corrections d'erreurs** : « *la M21 intègre des prescriptions du CNoCP³* », indique Alain Privez. L'objectif est d'avoir une réglementation comptable qui tienne compte des spécificités de la gestion budgétaire des établissements publics de santé (seuil de déficit, exécution d'un EPRD⁴ avec les flux de l'année civile). Les corrections d'erreurs opérées sur la situation nette relèvent des comptes 11 ou 106 : soit le compte 11 pour les opérations non dénouées (par exemple, provisions et dépréciations), soit le compte 106 pour opérations dénouées (par exemple, régularisations patrimoniales).

• **Subventions d'équipement reçues** : « *la M21 introduit des critères de distinction des comptes 102-13* ». Le premier critère concerne l'indication du financeur : s'il s'agit d'un apport ou dotation ou financement non susceptible de reprise, c'est le compte 102 qui s'applique ; dans le cas contraire, ce sera le compte 13. D'autre part, si le bien ou le lot financé est individualisable, le compte 13 s'applique. Enfin, si le bien génère des ressources qui justifieraient que le financement demeure durablement au bilan, le compte 102 s'appliquera, sinon ce sera le compte 13.

• **Provisions** : « *pour rappel*, précise Alain Privez, *une provision est un passif (sortie de ressource probable sans contrepartie équivalente au bénéfice d'un tiers) dont l'échéance et le montant ne sont pas fixés de façon précise* ». Hormis la compensation des surcoûts en fonctionnement des opérations d'investissement (compte 142), les financements « par anticipation » donnent lieu à enregistrement de produits constatés d'avance. Les techniques de pilotage du résultat au moyen de provisions sont proscrites.

• **Immobilisations** : « *la M21 prend en compte les différents avis du CNoCP et apporte des précisions sur les critères d'immobilisation, de composants, suppression des amortissements progressifs, durée d'amortissement des biens* ». Alain Privez rappelle le principe des composants (déjà prévu en 2006) : « *celui-ci s'applique si les durées de vie des éléments d'un même actif sont significativement différentes, soit par le caractère significatif du composant, soit du fait d'une durée d'utilisation différente, soit du fait des enjeux sur la fiabilité des états financiers* ». Les amortissements progressifs sont supprimés car ils ne correspondent pas à une réalité économique ; la durée d'amortissement des biens n'est plus normée mais sera fixée par l'ordonnateur en fonction de la durée prévisible d'utilisation ; le seuil d'immobilisation est porté à 800 €. Enfin si

l'établissement concerné dispose de la propriété du bien immobilisé, les immobilisations corporelles seront inscrites soit aux comptes 21 et 23 (s'il dispose du contrôle sur le bien) soit au compte 24 (dans le cas contraire) ; si l'établissement ne dispose pas de la propriété, mais possède néanmoins le contrôle du bien, les comptes 22 ou 2314 ou 23824 seront utilisés. Enfin, si l'établissement ne dispose ni de la propriété ni du contrôle du bien, les immobilisations ne doivent pas apparaître au bilan : « *cette situation pourrait, notamment, correspondre à des travaux effectués sur des biens n'appartenant pas à l'établissement* », a encore précisé Alain Privez.

• **Dépenses de personnel** : le compte « épargne temps » donne lieu à une provision qui matérialise l'engagement de l'employeur vis à vis de ses agents (il s'agit d'un passif). Les jours figurant sur le CET à la clôture de l'exercice donnent lieu à constitution d'une provision au compte 153 (à compter du 1^{er} janvier 2014) et la liquidation de la provision doit être documentée et respecter le principe d'image fidèle. Le CET « suit » l'agent muté : il s'agit d'un droit portable en fonction des affectations (charge pour l'EPS⁵ de départ et produit pour l'EPS d'accueil qui reconstruit la provision). Alain Privez précise également que pour les personnels bénéficiant du droit à congés payés (ce qui exclut les agents soumis au statut de la fonction publique) : « *une charge à payer est enregistrée s'il y a lieu en fin d'exercice* ».

• **Recettes de l'activité** : Alain Privez réaffirme le principe du rattachement à l'exercice. Il précise notamment que « *les séjours qui couvrent deux exercices successifs doivent faire l'objet de cette procédure quand les titres de recettes correspondants n'ont pu être émis au cours de la journée complémentaire. Et il appartient à chaque établissement de mettre en œuvre une technique documentée (basée sur les éléments détenus dans le système d'information, des données statistiques...) pour rattacher à l'exercice qui s'achève la part des produits qui le concerne* ».

• **Ressources affectées** : Alain Privez précise que sont considérées comme des ressources affectées les opérations remplissant les caractéristiques suivantes : premièrement, si la recette a une affectation précise, c'est à dire que l'établissement doit en faire un usage spécifique, défini par le bailleur de fonds ; deuxièmement si le montant de la recette est égal au montant de la

3. CNoCP : conseil de normalisation des comptes publics.

4. EPRD : état de prévision des recettes et des dépenses.

charge qui incombe à l'établissement public ; troisièmement si la recette n'est définitivement acquise à l'établissement public que lorsque celui-ci a effectué la dépense correspondante. Alain Privez rappelle également trois conditions cumulatives, à savoir que les obligations réciproques entre l'EPS et le bailleur de fonds doivent être scellées dans un contrat ou une convention, que l'EPS doit par ailleurs prouver qu'il respecte ses engagements contractuels (production d'un compte rendu financier, tel un relevé des dépenses effectuées dans le cadre de l'opération), et qu'enfin les sommes non employées doivent être reversées au bailleur de fonds, sauf si celui-ci décide d'en laisser la libre disposition à l'établissement (les reliquats ne sont plus soumis à affectation).

Guillaume Girard, DAF du CH des 4 Villes (Saint-Cloud) – vice-président de la conférence des DAF de la Fédération Hospitalière de France de la région Île-de-France (FHF IDF), a rappelé à cet égard que le guide de fiabilisation fournissait déjà des informations très satisfaisantes, et que grâce aux dernières précisions apportées par la DGFIP, les établissements disposent désormais d'un arsenal assez conséquent : « *il serait trop facile de se cacher derrière le flou des normes pour ne pas avancer. Je ne pense pas, a conclu Guillaume Girard, que les établissements doivent encore attendre de nouvelles précisions complémentaires à ce stade* ».

Eric-Alban Giroux, DAF du CH d'Argenteuil et Président de la conférence des DAF de la FHF de l'IDF a indiqué, dans un tableau comparatif fort utile qu'il existe « *une grande communauté de vue entre les principaux cabinets d'audit sur les priorités à établir entre les différents processus lors de la rédaction des plans d'actions* ». Le processus « immobilisations » constitue clairement la première priorité. Viennent ensuite les recettes, le personnel, les achats et l'endettement/trésorerie. Eric-Alban Giroux a également rappelé que la « *préparation à la certification représente une charge de travail très importante dans les établissements concernés* » notamment pour les responsables et les membres de groupes de travail (trésorerie, DAF, DIM, RH, achats)... « *à nous de ne pas les noyer et de leur proposer des plans d'actions programmés de manière raisonnable* », a-t-il conclu.

Incompatibilité entre missions d'accompagnement et le mandat de commissaire aux comptes

Chantal Edery, au nom de la CNCC⁶, a rappelé que « *face à la grande diversité des missions en cours* » il appartenait à chaque cabinet confronté à cette situation de se référer à la bonne pratique professionnelle sur l'auto-révision identifiée par le H3C⁷, laquelle devrait lui permettre d'apprécier seul et en toute indépendance s'il y a ou non incompatibilité.

Le rôle majeur du trésorier

L'intervention de Pascal Clauss, vice-président de l'Association des Comptables Publics, trésorier du CH d'Haguenau, a permis de mettre en évidence le rôle majeur du trésorier dans la certification des comptes d'un établissement hospitalier. « *Nous constituons désormais avec la direction financière un binôme incontournable dont les échanges d'information doivent être parfaitement intégrés* » a-t-il précisé. « *Ce rapprochement est particulièrement bénéfique et a permis des avancées significatives notamment dans la formalisation des procédures, la documentation et la traçabilité du contrôle interne, le dossier de clôture et la confection du compte financier et de ses annexes. L'ordonnateur et le comptable sont également indissociables dans la cartographie des risques et les corrections d'erreurs* ».

Le commissariat aux comptes, un projet de plus ?

Ultime intervenant à cette conférence, Olivier Paris, DAF du centre hospitalier public du Sud Oise, voit plutôt dans le commissariat aux comptes une réelle opportunité et une continuité logique avec d'autres chantiers antérieurs, tels ceux de la certification ISO ou de la fusion entre établissements. « *En fait, précise Olivier Paris, ces différents dossiers ne sont pas isolés et se renforcent mutuellement, d'autant que ce sont les mêmes acteurs internes et externes (prestataires informatiques notamment) qui sont impliqués* ». Le facteur clé de succès, conclut Olivier Paris, est de « *s'interroger dès le départ sur la contribution potentielle de chaque projet au processus d'amélioration du fonctionnement de l'établissement* ». ■

5. EPS : établissement public de santé.

6. CNCC : compagnie nationale des commissaires aux comptes.

7. H3C : haut conseil du commissariat aux comptes.



Florent TESSON
Attaché fiscal pour l'Amérique du Nord
Ambassade de France

Les principales dispositions fiscales de la réforme du système de santé aux États-Unis

Près de quatre ans après son adoption par le Congrès, la réforme du système de santé américain est loin de faire l'unanimité auprès de l'opinion publique. Les républicains font de son abrogation un de leurs principaux arguments de campagne en cette année électorale. Malgré des débuts controversés, la première campagne de souscription aux nouvelles polices d'assurance santé a été un succès avec 8 millions de nouveaux assurés. Plusieurs dispositions majeures destinées à assurer l'équilibre financier de la réforme dont le mandat individuel sont directement gérées par l'administration fiscale américaine.

La réforme du système de santé américain était une promesse phare du candidat Barack Obama lors de la campagne présidentielle de 2008. Après son élection à la présidence des États-Unis, cette réforme fut adoptée en 2010 par le Congrès. Elle comprend deux lois principales, « *The Patient Protection and Affordable Care Act* » et « *The Health Care and Education Reconciliation Act* ». Bien que certaines dispositions de ces lois soient entrées

en vigueur au cours de la période 2010-2013, les deux dispositions principales, à savoir l'obligation de souscrire à une assurance santé et le mécanisme du crédit d'impôt pour en diminuer le coût, ont été repoussées jusqu'en 2014. Une autre disposition législative majeure, obligeant les employeurs à fournir à leurs employés une couverture médicale, devait également s'appliquer en 2014, mais a finalement été reportée par la Maison Blanche en 2016¹.

1. Pour les entreprises ayant au moins 100 employés, l'obligation de fournir une couverture santé à ses salariés s'appliquera à partir de 2015. Toutefois, l'objectif de couvrir 95 % des employés est repoussé à 2016 et remplacé pour 2015 par un objectif de 70 %.

Le but de la réforme du système de santé est de permettre à des millions d'Américains, jusque-là pas ou mal assurés, d'avoir accès à une assurance santé présentant des garanties minimales définies par la loi pour un prix rendu plus abordable pour un plus grand nombre, conséquence attendue de la mise en concurrence des compagnies d'assurance sur des marchés réglementés (« *Health Insurance Marketplace* ») constitués dans chaque État et par l'octroi d'un soutien financier de l'État fédéral au profit des contribuables à revenus bas ou moyens.

La mise en œuvre de la réforme du système de santé américain voulue par le président Obama

est très complexe et a mal débuté avec les problèmes techniques rencontrés sur le site ouvert en octobre dernier par l'administration fédérale sur lequel les contribuables pouvaient souscrire leur nouvelle police d'assurance.

Plusieurs des nouvelles dispositions sur lesquelles est construit le succès espéré de la réforme sont gérées directement par l'administration fiscale américaine (« *Internal Revenue Service (IRS)* »). Cet article a pour objet de présenter de manière synthétique ces dispositions dont certaines s'appliquent déjà.

1 Les dispositions visant les particuliers

A. Le mandat individuel pour les particuliers (« *The Individual Shared Responsibility Provision* »)

À compter du 1^{er} janvier 2014, chaque contribuable ainsi que les membres de son foyer fiscal doivent être couverts par une assurance santé présentant au moins dix garanties de base expressément prévues par la loi (« *Minimum essential coverage* ») ou s'acquitter d'une pénalité. Toutefois, certains contribuables sont exonérés de cette nouvelle obligation.

1. L'obligation de souscrire une assurance santé

• Toutes les personnes résidant légalement aux États-Unis au regard de la législation sur l'immigration tout en étant résidentes fiscales américaines, sont concernées par l'obligation d'être assurées pour leurs dépenses de santé à compter du 1^{er} janvier 2014.

Cependant, neuf catégories de personnes sont dispensées par la loi de cette obligation. Il en est ainsi notamment :

- des contribuables qui ne peuvent supporter financièrement le coût d'une assurance santé. Ce coût est jugé excessif lorsque le montant des primes annuelles (aides fédérales déduites) représente plus de 8 % du montant des revenus du foyer fiscal ;
- des membres des tribus indiennes ;
- des membres de certaines organisations religieuses (sectes) ;
- des prisonniers ;

– des contribuables dont les revenus du foyer fiscal sont inférieurs au seuil déclaratif à l'impôt sur le revenu (10 150 dollars en 2014 pour un contribuable célibataire par exemple).

• Les personnes qui, d'ores et déjà, étaient détenteurs d'une assurance santé présentant les garanties minimales exigées par la loi ainsi que les bénéficiaires des programmes publics comme *Medicaid*² ou *Medicare*³ ne sont pas tenues de souscrire une nouvelle assurance et peuvent conserver leur couverture actuelle.

Les autres, qui ne bénéficient pas d'une des exemptions rappelées précédemment, doivent souscrire une assurance santé, soit sur l'un des marchés officiels ouverts au niveau de chaque État (« *Health Insurance Marketplace*⁴ »)⁵, soit directement auprès d'une compagnie d'assurance. Toutefois, seules les personnes passées par les marchés officiels pourront prétendre au bénéfice du dispositif de crédit d'impôt (cf. B).

Sur ces marchés, la souscription à une assurance santé se fait principalement par internet, soit sur le site fédéral⁶, soit sur le site des États pour ceux qui ont développé leur propre marché (« *exchange* »). Quatre niveaux de couverture sont proposés, identifiés chacun par un métal : 60 % pour le bronze, 70 % pour l'argent, 80 % pour l'or et enfin 90 % pour le platine.

2. Le paiement d'une pénalité

• L'objectif de la réforme du système de santé américain est de réduire le nombre de personnes

2. Programme public géré par les États et cofinancé avec l'État fédéral, destiné à fournir une assurance maladie aux individus et aux familles à faibles ressources.
3. Programme géré par l'État fédéral, destiné à fournir une assurance santé aux personnes de plus de 65 ans.
4. Les marchés qui sont ouverts au niveau de chaque État sont gérés soit par le gouvernement de l'État, soit par le gouvernement fédéral par substitution.
5. La première campagne de souscription s'est ouverte le 1^{er} octobre 2013 et s'est achevée le 31 mars 2014. Une seconde campagne s'ouvrira le 15 novembre 2014 jusqu'au 15 février 2015.
6. <https://www.healthcare.gov/>
7. Selon les chiffres du bureau de recensement (« *The United States Census Bureau* »).
8. Dans son arrêt du 28 juin 2012, la Cour Suprême des États-Unis a considéré que le Congrès ne pouvait pas obliger les États à étendre le régime Medicaid en le menaçant de leur retirer le financement fédéral. En pratique, 26 États ont refusé cette extension.

sans assurance. En 2009, ce nombre était évalué à 48,6 millions, soit 15,7 % de la population⁷.

Pour atteindre cet objectif, la loi a prévu à la fois une extension du régime Medicaid⁸ et l'introduction du mandat individuel.

Le mandat individuel, caractérisé par l'obligation de souscrire une assurance santé ou de payer une pénalité, est une disposition essentielle du dispositif qui permet aux autres dispositions de la loi de fonctionner. Du côté des Républicains, cette disposition était considérée comme inconstitutionnelle et la Cour suprême des États-Unis fut amenée à trancher le litige en 2012. Elle considéra que la pénalité prévue par la loi pouvait raisonnablement être considérée comme une taxe et que, par conséquent, le Congrès n'avait pas outrepassé ses droits en vertu de son pouvoir de lever de nouveaux impôts.

- La pénalité est calculée sur une base mensuelle. Elle est due pour chaque mois durant lequel le contribuable ou l'une des personnes de son foyer fiscal n'a pas d'assurance santé présentant le minimum des garanties requises par la loi et n'est pas qualifiée pour l'une des exceptions prévues.

La pénalité devra être payée lors du dépôt de la déclaration d'impôt sur le revenu pour la première fois en 2015. En pratique, le montant dû est égal à un montant forfaitaire plafonné à trois adultes par foyer fiscal ou à un pourcentage de l'excédent du revenu du foyer fiscal sur le seuil déclaratif à l'impôt sur le revenu si celui-ci est supérieur.

Pour 2014, la pénalité forfaitaire est fixée à 95 dollars par adulte et à 47,50 dollars par enfant, plafonnée à 285 dollars (95 x 3). Le pourcentage de l'excédent du revenu du foyer fiscal sur le seuil déclaratif est quant à lui fixé à 1 %. Le seuil déclaratif varie en fonction du statut fiscal du contribuable.

Le montant de la pénalité est plafonné au coût moyen calculé au niveau national d'une assurance santé de la catégorie « bronze » disponible sur un marché réglementé (« *Health Insurance Marketplace* »).

Exemple :

Un contribuable célibataire âgé de moins de 65 ans avec des revenus inférieurs à 19 650 dollars devra payer la pénalité forfaitaire de 95 dollars. Dans l'hypothèse où ses revenus seraient supérieurs à 19 650 dollars, il devrait acquitter d'une pénalité égale à 1 % de

l'excédent de ses revenus sur le seuil déclaratif (10 150 dollars en 2014).

Évolution du montant de la pénalité

Pénalité	Année 2014	Année 2015	Année 2016	Année 2016
Pourcentage de l'excédent du revenu sur le seuil déclaratif	1 %	2 %	2,5 %	2,5 %
Forfaitaire	\$95	\$325	\$695	\$695 indexé sur l'inflation

B. Les aides fédérales

1. Le crédit d'impôt (« *The Premium Tax Credit* »)

- À compter du 1^{er} janvier 2014, les contribuables, avec des revenus compris entre 100 et 400 % du seuil fédéral de pauvreté⁹, qui souscrivent à une assurance santé via le marché réglementé (« *Health Insurance Marketplace* ») peuvent, sous certaines conditions, bénéficier d'un crédit d'impôt pour réduire le coût financier de cette nouvelle assurance.

Le montant du crédit dépend de différents facteurs comme la composition de la famille, l'âge, les revenus du foyer fiscal ou encore le lieu d'habitation. Par exemple, pour une famille de trois personnes vivant en Alabama avec des revenus annuels de 29 295 dollars, le montant du crédit mensuel alloué est estimé à 543 dollars pour des adultes ayant 40 ans et à 1 120 dollars pour des adultes ayant 60 ans¹⁰.

- Le crédit d'impôt peut être obtenu, soit au moment de la souscription de la nouvelle police d'assurance, soit au moment du dépôt de la déclaration d'impôt sur le revenu l'année suivante.

Lorsque le contribuable demande à recevoir immédiatement l'aide fédérale, celle-ci est versée directement à sa compagnie d'assurance sur la base d'une estimation réalisée à partir des éléments déclarés par le contribuable lors de la souscription de son assurance santé. L'année suivante, le contribuable devra déposer une déclaration d'impôt sur le revenu afin de régulariser sa situation (insuffisance ou trop-perçu) une fois ses revenus connus et afin de tenir compte éventuellement des modifications dans sa situation personnelle.

2. La diminution du reste à charge (« *Out of Pocket Subsidies* »)

Avec le crédit d'impôt, les nouveaux assurés peuvent également obtenir une diminution des dépenses médicales restant à leur charge (« *Out of Pocket* »). Cette mesure s'adresse aux per-

9. Soit entre 11 490 et 45 960 dollars pour une personne seule en 2013 (entre 23 550 et 94 200 dollars pour une famille de quatre personnes). Dans les États ayant choisi d'étendre la couverture du régime Medicaid jusqu'à 138 % du seuil fédéral de pauvreté, les limites d'éligibilité au crédit d'impôt sont fixées entre 16 105 et 45 960 dollars pour une personne seule en 2013 (entre 32 913 et 94 200 dollars pour une famille de quatre personnes).

10. Congressional Research Service, « *Health Insurance Premium Credits in the Patient Protection and Affordable Care Act* », 12 mars 2014.

11. 28 725 dollars pour une personne seule, 58 875 dollars pour une famille de quatre personnes.
12. Congressional Budget Office.
13. Le taux de cotisation au système Medicare est normalement de 1,45 % pour l'employeur et de 1,45 % pour l'employé.
14. 50 salariés à plein temps ou à équivalent plein temps. Un salarié à temps plein est défini par la loi comme un salarié qui travaille au moins 30 heures.
15. Le prix de la couverture santé proposée par un employeur sera considéré comme raisonnable si ce prix n'excède pas 9,5 % des revenus du foyer de l'employé.

sonnes ayant souscrit une assurance santé de la catégorie « argent » sur le marché réglementé et dont les revenus du foyer fiscal n'excèdent pas 250 % du seuil fédéral de pauvreté¹¹.

In fine, seule une fraction du reste à charge (entre 6 et 27 % en fonction des revenus du foyer fiscal bénéficiaire) sera supportée par le bénéficiaire de l'aide fédérale.

En moyenne, le mécanisme de crédit d'impôt couplé au financement d'une partie du reste à charge devrait fournir une aide annuelle moyenne de 5 500 dollars par personne ou famille souscrivant une couverture santé *via* le marché réglementé¹².

C. Les autres dispositions fiscales contribuant au financement de la réforme du système de santé

1. Augmentation du seuil des déductions pour les dépenses médicales (« *Itemized deduction – Medical expenses* »)

En principe, les contribuables peuvent réduire le montant de leur revenu brut (« *Adjusted Gross Income* ») d'un montant forfaitaire (« *Standard Deduction* ») qui dépend de leur statut fiscal (célibataire, marié, veuf...). Cependant, si le montant réel de certaines dépenses explicitement identifiées (« *Itemized Deductions* ») excède le montant de la déduction forfaitaire, il est dans l'intérêt du contribuable de refuser la déduction standard.

Parmi les dépenses réelles qu'un contribuable peut déduire de son revenu brut sous certaines conditions, figurent les dépenses médicales non couvertes par sa couverture santé.

Jusqu'à l'imposition des revenus 2012, seule la fraction des dépenses médicales non remboursées qui excède un seuil fixé à 7,5 % du revenu brut du contribuable était déductible du revenu brut global. À compter de l'imposition des revenus 2013, ce seuil est porté à 10 % sauf pour les contribuables âgés d'au moins 65 ans qui pourront conserver le seuil de 7,5 % jusqu'à l'imposition des revenus 2016.

2 Les dispositions visant les entreprises

A. Le mandat pour les employeurs (« *The Employer Shared Responsibility Provision* »)

1. L'obligation de proposer une couverture santé à ses employés

Le mandat pour les entreprises répond à la même philosophie que le mandat pour les particuliers. Il

2. Augmentation du taux de cotisation au système Medicare (« *Additional Medicare Tax* »)

Depuis le 1^{er} janvier 2013, tous les salaires et autres compensations salariales ainsi que les revenus des entrepreneurs individuels qui sont soumis aux cotisations sociales pour financer le système Medicare, sont assujettis à une taxe additionnelle au taux de 0,9 %¹³ au-delà d'un certain niveau de revenus. Ce niveau de revenu est bien sûr différent selon le statut fiscal du contribuable (ex. : 200 000 dollars pour un contribuable célibataire, 250 000 dollars pour un couple marié faisant une déclaration conjointe).

Les non-résidents fiscaux américains ne bénéficient pas d'exemption particulière.

3. Taxes sur les revenus financiers des contribuables les plus aisés (« *Net Investment Income Tax* »)

À compter de l'imposition des revenus 2013, les revenus financiers nets (intérêts, dividendes, gains en capital, loyers, redevances...) sont soumis à une taxe spéciale au taux de 3,8 % lorsque les revenus du contribuable sont supérieurs à un seuil dépendant de son statut fiscal (ex. : 200 000 dollars pour un contribuable célibataire, 250 000 dollars pour un couple marié faisant une déclaration conjointe). La taxe doit être déclarée et payée avec la déclaration d'impôt sur le revenu.

Exemple :

Un contribuable célibataire dispose d'un revenu brut global de 270 000 dollars, 180 000 dollars de salaires et 90 000 dollars de revenu financier net. Le revenu brut global du contribuable est donc supérieur au seuil d'assujettissement à la taxe 3,8 % pour un célibataire (200 000 dollars).

La taxe de 3,8 % doit être calculée sur le montant le plus faible entre l'excédent de son revenu brut global sur le seuil d'assujettissement (70 000 dollars) et son revenu financier net (90 000 dollars).

Le contribuable doit une taxe de 2 660 dollars (70 000 x 3,8 %).

s'agit d'une obligation pour les entreprises qui emploient au moins 50 salariés¹⁴ de fournir à leurs employés une couverture santé présentant des garanties minimales définies par la loi pour un prix raisonnable¹⁵. Cette couverture santé doit permettre de rembourser un montant au moins égal à 60 % des dépenses médicales pour une population standard.

Si ces trois conditions ne sont pas remplies, l'entreprise peut être soumise au paiement d'une pénalité. Il en sera ainsi si l'un au moins de ses employés souscrit une assurance santé sur un marché réglementé et bénéficie du crédit d'impôt.

Comme la plupart des dispositions de la réforme du système de santé américain visant les particuliers, le mandat pour les entreprises devait s'appliquer à compter du 1^{er} janvier 2014. Cependant, l'entrée en vigueur de ces dispositions a été repoussée à deux reprises par la Maison Blanche. L'approche des élections de mi-mandat n'est très certainement pas étrangère à ce report.

Aussi, il est dorénavant prévu que le mandat pour les entreprises s'applique à partir du 1^{er} janvier 2016 pour celles ayant entre 50 et 99 employés. Pour les entreprises ayant au moins 100 employés, elles ne sont plus tenues d'offrir en 2015 une couverture santé qu'à 70 % de leurs salariés au moins, au lieu des 95 % initialement prévus.

2. Le paiement d'une pénalité (« Pay or Play Penalty »)

Comme pour les particuliers et afin de participer au financement de la réforme du système de santé, les entreprises américaines qui ne proposeront pas à leurs employés une couverture santé qui respecte les trois conditions posées par la loi en termes de garantie, de taux de couverture et de prix devront s'acquitter d'une pénalité si un seul de leurs employés souscrit une assurance santé sur un marché réglementé et bénéficie des aides fédérales.

Le paiement de la pénalité débutera en 2015 pour les entreprises ayant un minimum de 100 employés dont moins de 70 % sont couverts pour leurs dépenses médicales par l'entreprise. Cette pénalité est égale à 2 000 dollars multipliés par le nombre d'employés¹⁶ à temps plein de l'entreprise. Pour les entreprises proposant une couverture santé respectant le seuil de 70 %, mais ne garantissant pas un taux de remboursement des dépenses médicales d'au moins 60 % ou bien ayant un prix trop élevé, le montant de la pénalité pourra être égal à 3 000 dollars par employé à temps plein ayant bénéficié de l'aide fédérale si ce montant est inférieur au montant précédent.

La pénalité est calculée sur une base mensuelle.

B. Le crédit d'impôt pour les petites entreprises

Les petites entreprises peuvent bénéficier depuis 2010 et jusqu'en 2015 d'un dispositif de crédit

d'impôt portant sur un pourcentage des primes payées pour le compte de leurs employés. Le crédit d'impôt est remboursable. Il s'adresse aux employeurs avec un maximum de 25 employés à plein temps. La moyenne annuelle des salaires de leurs employés ne doit pas excéder 50 000 dollars pour chaque emploi équivalent à un plein temps.

Sur la période 2010 à 2013, le taux maximum du crédit s'est établi à 35 % des coûts de l'assurance santé supportés par l'employeur pour les entreprises et à 25 % pour les entités non lucratives. À partir de 2014, ce taux passe respectivement à 50 % et à 35 %. À partir de 2015, le crédit d'impôt ne sera plus disponible.

* * *

La réforme du système de santé américain était un engagement majeur du président Obama lors de sa première campagne présidentielle de 2008. Adoptée en 2010 par le Congrès, elle s'est appliquée progressivement et est aujourd'hui dans une phase clé de sa mise en œuvre avec l'entrée en vigueur du mandat individuel pour les particuliers. La première campagne de souscription a démarré le 1^{er} octobre et s'est achevée le 31 mars. L'objectif du gouvernement fédéral était fixé à 7 millions de nouveaux assurés via les nouveaux marchés réglementés. La Maison Blanche a annoncé le 17 avril que 8 millions d'Américains avaient finalement souscrit une nouvelle assurance santé. Ce résultat est plutôt inespéré compte tenu des débuts chaotiques du site internet fédéral ayant retardé de nombreuses souscriptions dans les deux premiers mois de son ouverture. Cela étant, il serait prématuré pour le président Obama et les démocrates de se réjouir trop vite. Plus de la moitié des Américains ont encore une opinion négative de la réforme du système de santé. En outre, il est essentiel que les jeunes adultes souscrivent massivement afin d'assurer le financement à terme du régime. Or, cela ne semble pas être le cas à l'analyse des souscriptions faites depuis le 1^{er} octobre¹⁷. Enfin, la survie même de la réforme n'est pas assurée puisque les Républicains se sont engagés à l'abroger dans l'hypothèse où ils reprendraient le contrôle du Sénat à l'issue des élections de mi-mandat de novembre 2014. Tant que Barack Obama sera président, il mettra son veto à toute loi abrogeant sa réforme phare. Mais après son départ, la question peut raisonnablement être posée si un Républicain est porté à la Maison Blanche en 2016. ■

16. Avec une franchise de 50 employés en 2015, puis de 30 employés les années suivantes.

17. 28 % des nouveaux assurés ont entre 18 et 34 ans, en dessous de l'objectif fixé de 38 %.

L'AMC - Association des conservateurs des hypothèques

Le Conservateur des Hypothèques de 1771 à 2012

Créé sous Louis XV, le métier de conservateur des hypothèques doté d'un statut particulier a survécu tant aux bouleversements politiques tels que la Révolution, le Directoire, L'Empire et toutes les monarchies et républiques successives, qu'aux événements économiques et sociaux, notamment la période d'expansion immobilière du Second Empire et celle du « boom » immobilier après la Seconde Guerre mondiale. Il a pris fin le 31 décembre 2012, en vertu de l'ordonnance n°2010-638 du 10 juin 2010 portant suppression du régime des conservateurs des hypothèques, prise en application de l'article 30 de la loi n°2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificatives pour 2009.

Le conservateur des hypothèques était à la tête d'une conservation des hypothèques, qui est devenue, depuis le 1^{er} janvier 2013, le service chargé de la publicité foncière, désormais dirigé par un fonctionnaire relevant du statut général de la fonction publique. Cette structure, parfois dénommée « bureau des hypothèques », était une institution française administrative et fiscale de la Direction Générale des Finances Publiques (précédemment de la Direction Générale des Impôts (DGI)). Il en existait 354 en France, réparties en six catégories en fonction du nombre et du montant des opérations publiées.

Pendant plus de deux siècles, le conservateur des hypothèques a assuré un service conçu pour informer les tiers sur les opérations immobilières susceptibles de les intéresser. Dans un premier temps et pratiquement jusqu'au milieu du XIX^e

siècle, cette information a été limitée aux seules hypothèques. Il est rappelé qu'une hypothèque est un droit réel accessoire accordé à un créancier sur un immeuble, en garantie du paiement d'une dette sans que le propriétaire du bien en soit dépossédé. Sa publication est en effet essentielle à la sécurité des transactions immobilières réalisées tant par les professionnels que par les particuliers. Par la suite, les préventions à l'égard de la divulgation des fortunes ayant cédé devant l'intérêt économique puissant du développement et de la sécurité du marché immobilier, la publication s'est ouverte progressivement à l'ensemble des transactions qui, à titre onéreux puis gratuit, concernaient les immeubles. En raison d'un statut particulier qui alliait responsabilité personnelle et rémunération spécifique, le conservateur des hypothèques a, par ailleurs, su répondre aux attentes des usagers qui ont reconnu la qualité du service fourni, la sécurité du commerce immobilier étant devenue au fil du temps, une des caractéristiques fortes du régime français de publicité foncière.

Cette confiance était aussi le résultat d'une organisation qui avait démontré ses vertus. Les conservateurs des hypothèques étaient en effet des fonctionnaires de rang élevé de l'ancienne Direction Générale des Impôts, qui géraient la documentation foncière et immobilière pour le compte des usagers, avec le concours de collaborateurs spécialisés. Ils percevaient des salaires versés par les usagers pour l'accomplissement des formalités hypothécaires mais étaient responsables personnellement et

pécuniairement, à l'égard des usagers, des erreurs ou omissions commises lors de la publication des actes ou de la délivrance de renseignements. Ils étaient également soumis au contrôle

des tribunaux de l'ordre judiciaire, ce qui constituait une bonne application du principe de la séparation du pouvoir exécutif et de l'autorité judiciaire.

1 L'évolution de la publicité foncière et du rôle du conservateur des hypothèques

1. L'ordonnance de Villers-Cotterêts de 1539 : le régime de l'insinuation

Le secret des transferts immobiliers et le caractère occulte des hypothèques sont la règle sous l'Ancien Régime. La propriété se transmet par simple consentement et sans véritable publicité. Cette situation générait une insécurité importante qui n'était acceptée qu'en raison d'une certaine stabilité de la fortune foncière.

Seules quelques provinces connaissaient une certaine forme de publicité. Dans les provinces du Nord et de l'Est, on pratiquait le régime du nantissement. Il était de coutume qu'un créancier ne pouvait acquérir d'hypothèque sur les biens du débiteur que par le nantissement, c'est-à-dire l'inscription de la créance sur un registre public tenu par le greffier. En Bretagne, existait le régime de l'appropriance qui s'appliquait au transfert de propriété, mais pas à l'hypothèque. Tout transfert de propriété devait faire l'objet de trois proclamations successives, trois dimanches de suite à l'issue de la grand-messe. Les contestataires avaient huit jours après la dernière publication pour se faire connaître, s'ils étaient présents, et un an, s'ils étaient absents. Le Tribunal prononçait l'adjudication du bien à l'acquéreur. Dans le reste du royaume, c'était le régime de l'insinuation, rendu obligatoire pour les donations entre vifs, par l'ordonnance royale (François I^{er}) dite de Villers-Cotterêts en 1539, c'est-à-dire la reproduction des actes sur un registre public. Cette insinuation donnait l'authenticité à l'acte de transfert de propriété, mais n'impliquait pas l'idée de publicité visant à révéler les charges ou hypothèques qui pesaient sur les immeubles.

2. L'Édit royal du 21 mars 1673, dit « de Colbert »

Après une tentative avortée sous le règne d'Henri III (1583), l'Édit du 21 mars 1673, dit « de Colbert », institue la législation sur les hypothèques, applicable dans l'ensemble du royaume. Destiné à protéger les créanciers par la publicité effective

des hypothèques, l'édit souleva une vive opposition conjuguée tant de la noblesse, qui préférait le secret à la sécurité afin de ne pas révéler au grand jour son endettement hypothécaire, que du notariat, qui craignait une mise en cause de ses prérogatives. Le conservateur des hypothèques de l'époque s'appelait « greffier » et devait tenir un registre qui rappelle étrangement le registre de dépôt actuel. Ce registre devait être tenu pour « *enregistrer de suite, jour par jour, sans aucun blanc, rature ni interligne, les oppositions qui seront faites entre ses mains* ». Des sanctions étaient prévues contre le greffier coupable d'avoir laissé un blanc entre deux enregistrements. Par ailleurs, l'arrêté du registre devait être signé du greffier et du juge. L'édit fut révoqué dès l'année suivante, en 1674.

3. L'Édit royal du 17 juin 1771 : création du corps des conservateurs des hypothèques

Plus d'un siècle plus tard, un édit de Louis XV, du 17 juin 1771, crée le corps des conservateurs des hypothèques « *sur les immeubles réels et fictifs* ». Un poste de conservateur des hypothèques, chargé de recevoir les oppositions des créanciers, est créé dans chaque baillage et sénéchaussée. Cet édit royal, qui fait référence à l'Édit de Colbert de mars 1673, instituait une procédure de purge des hypothèques. Il prévoyait :

- pour les acquéreurs, de prendre une lettre de ratification pour purger les hypothèques dont l'immeuble était grevé ;
- pour les créanciers, la nécessité de former opposition entre les mains du conservateur pour conserver leur hypothèque ;
- la tenue d'un registre sur papier timbré dont les feuillets devaient être cotés et paraphés ;
- la délivrance, sur réquisition, d'un extrait des registres ;
- l'indépendance du conservateur pour l'exercice de ses attributions civiles ;

- la responsabilité personnelle et civile du conservateur pour toute erreur ou omission, portant préjudice à un tiers ;
- la rémunération du conservateur en raison du service rendu.

Lors d'une nouvelle acquisition d'immeuble, le conservateur des hypothèques délivrait une lettre de ratification, sorte de purge des hypothèques prise sur l'immeuble vendu, dont le but était de provoquer d'éventuelles oppositions de créanciers, en donnant une certaine publicité au nouveau titre d'acquisition. À défaut d'opposition dans un délai fixé, l'immeuble se trouvait purgé. Après l'obtention de la lettre de ratification, le paiement des droits était constaté sur un registre.

4. La période révolutionnaire

L'acquéreur ou le créancier n'était cependant jamais sûr que celui avec lequel il traitait n'avait pas déjà vendu le bien à autrui ou que l'immeuble n'était pas grevé d'autres hypothèques. La question de la publicité foncière, c'est-à-dire le fait de mettre à la disposition des tiers certains éléments figurant dans le contrat liant les deux parties à l'acte de transmission de droits immobiliers, va diviser l'opinion et les juristes, tout au long de la Révolution puis du XIX^e siècle, autour de la question du secret des patrimoines. Le choix des révolutionnaires fut celui de la publicité. Deux tentatives datent de cette époque.

La loi du 9 messidor an III (27 juin 1795), consacrée à la sécurité du crédit, supprime la clandestinité des hypothèques. Toutes les hypothèques devaient être publiées dans la commune de situation des biens. Les conservateurs étaient munis de registres sur lesquels ils inscrivaient, à la demande des créanciers, les hypothèques grevant les immeubles et fournissaient des extraits des registres. La loi instituait également un système d'hypothèques sur soi-même. Le propriétaire d'un immeuble pouvait se faire délivrer une « cédula » représentant la valeur de l'immeuble, transmissible par voie d'endossement, qu'il pouvait ensuite remettre à des prêteurs. Ce système fut rapidement supprimé. La loi établissait, dans toutes les villes formant le siège d'un tribunal, un bureau des hypothèques et, à Paris, un « conservateur général ».

La loi du 11 brumaire an VII (1^{er} novembre 1798) imposait non seulement le principe de l'inscription des hypothèques et des privilèges, mais aussi la transcription des actes translatifs de propriété. En effet, il ne suffisait pas pour la sûreté des transactions que l'existence des hypothèques soit connue, encore fallait-il que les cessions immobilières soient rendues publiques. Sans cela, un

individu de mauvaise foi pouvait vendre deux fois le même immeuble ou hypothéquer un immeuble qu'il avait déjà vendu. La loi décidait que les conservations des hypothèques implantées dans chaque arrondissement tenaient deux registres :

- le registre des inscriptions pour les hypothèques et les privilèges dont la publicité était déjà organisée par la loi de l'an III ;
- le registre des transcriptions sur lequel étaient transcrits les actes translatifs d'immeubles entre vifs et ceux constitutifs de droits réels susceptibles d'hypothèques.

Elle réglementait l'opposabilité des droits aux tiers. Cependant son application ne fut qu'éphémère.

Une nouvelle loi du 21 ventôse an VII (11 mars 1799) rattachait les conservations des hypothèques à l'Administration fiscale, plus précisément à la Régie nationale de l'Enregistrement et posait les bases d'un système dont les grands principes ont perduré jusqu'en 2012. Certains étaient en application depuis 1771, notamment la responsabilité personnelle et civile des conservateurs.

Cette loi en a institué de nouveaux :

- le cautionnement que le conservateur est tenu de fournir et dont il doit justifier en déposant une expédition de l'acte de réception au greffe du tribunal civil de l'arrondissement dans lequel il exerce ses fonctions. Ce cautionnement doit être constitué en immeubles. Il demeure exclusivement affecté à la couverture des dommages causés aux tiers par les erreurs et omissions dont le conservateur est légalement responsable. Cette affectation continuera dix années après la cessation des fonctions ;
- la rémunération des conservateurs au moyen d'un salaire payé d'avance par les requérants ;
- la tenue des registres en papier timbré et non plus en papier libre.

Ainsi, la sécurité, vertu essentielle du renseignement hypothécaire, est confortée par le statut du conservateur des hypothèques et le rattachement des conservations à la Régie de l'enregistrement. En raison de ce rattachement, les conservateurs des hypothèques seront progressivement tous issus de la Régie de l'enregistrement.

La création en 1948 de la Direction générale des impôts (DGI) par la fusion des trois Régies de l'enregistrement, des contributions directes et des contributions indirectes va ouvrir l'emploi de conservateur à tout l'encadrement supérieur de cette nouvelle Direction générale.

Cet emploi deviendra ainsi rapidement un outil de gestion de l'encadrement de la DGI qui perdurera jusqu'en 2012.

5. Le Code civil napoléonien (1804)

Le nouveau Code civil est revenu sur certaines dispositions de la loi de brumaire. Ses rédacteurs ont maintenu les structures antérieures, et notamment les conservations des hypothèques dans les arrondissements et la dualité des registres. Ils n'ont toutefois imposé que la transcription obligatoire des donations et l'inscription d'une partie des privilèges et des hypothèques.

Au motif que le secret des fortunes est un élément de la liberté individuelle, les rédacteurs n'ont retenu que la transcription des actes translatifs à titre onéreux aux fins de purge (et non la transcription de toutes les transmissions à titre onéreux) ; de nombreuses sûretés restaient générales (portant sur l'ensemble du patrimoine d'un individu, et non sur un bien spécifié) et occultes (non connue des tiers).

6. Le Second Empire

Les vastes opérations immobilières et la création des sociétés de crédit imposent le retour à la publicité. La loi du 23 mars 1855 rétablit la publication des actes et jugements translatifs ou constitutifs de droits réels immobiliers, et cela pour plusieurs raisons :

- la création en 1852 de sociétés de crédit, et notamment du Crédit Foncier : elles exigeaient pour la sécurité des crédits hypothécaires que soient publiés, non seulement les hypothèques, mais aussi les aliénations d'immeubles et la constitution de droits réels immobiliers, ou les baux de plus de dix-huit ans ;
- le développement de la construction immobilière et l'augmentation du nombre de candidats à l'accession à la propriété ;
- les grands travaux entrepris à Paris à l'initiative du baron Haussmann, nommé préfet de la Seine, ou dans le reste du pays (réseau des chemins de fer, par exemple) ;
- la mise en valeur des terres, due aux progrès de l'urbanisation.

La publicité était prescrite non pas pour la validité des actes, mais seulement pour leur opposabilité aux tiers, titulaires de droits concurrents inscrits.

Le régime instauré par loi du 23 mars 1855 dura un siècle. En dépit de cette remarquable longévité, le système n'était pas à l'abri de critiques. Il était notamment considéré comme incomplet, dès lors que les mutations par décès et les partages, notamment, échappaient à la publicité. Il était également vu comme peu sûr, en raison du caractère personnel de la documentation (absence d'un système de désignation cadastrale des immeubles et insécurité de l'état civil).

7. La grande réforme de 1955

Le « boom » de l'immobilier de l'après-guerre et les imperfections du système en place appellent une réforme en profondeur. Après la Seconde Guerre mondiale, le développement des opérations immobilières liées à la reconstruction des immeubles sinistrés, l'édification d'habitations individuelles ou en copropriété, les prêts à la construction, les ventes d'appartements, les remembrements urbains ou ruraux et les grands travaux publics, ont conduit à un accroissement considérable des charges des bureaux des hypothèques, rendant de plus en plus difficile la délivrance dans de bonnes conditions des renseignements aux usagers. Dans ce contexte économique, on soulignera le rôle du cadastre, au fur et à mesure de sa rénovation, dans la sécurisation juridique de la publicité foncière. En effet, cette institution napoléonienne mise en place entre 1808 et 1850, à l'origine à des fins principalement fiscales (répartir équitablement les impôts assis sur la propriété immobilière), est investie de trois missions :

- une mission foncière d'identification des immeubles (numéro de plan cadastral) ;
- une mission technique d'établissement et de tenue à jour du plan cadastral ;
- une mission documentaire de diffusion des documents cadastraux (microfiches cadastrales et plans).

Les informations ainsi produites et communiquées par le cadastre sont essentielles pour garantir la fiabilité du fichier immobilier en ce qui concerne la désignation précise des biens et droits immobiliers dans les actes à publier par le conservateur des hypothèques, désignation qui doit être en conformité absolue avec les données cadastrales. La liaison étroite et réciproque cadastre-publicité foncière sera une innovation importante de la réforme de 1955.

Le décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 et le décret d'application n°55-1350 du 14 octobre 1955 vont apporter à la fois une réforme du droit civil et une réforme de la technique de publicité foncière.

Sur le plan de la législation, les principaux apports sont les suivants :

- toutes les hypothèques, qu'elles soient légales, judiciaires ou conventionnelles, y compris la plupart des privilèges (du prêteur de deniers, du vendeur, du copartageant...) doivent être inscrites, et cela pour une somme donnée et sur des immeubles bien désignés (conformément à la documentation cadastrale) :

- le nombre des actes soumis à publicité se trouve considérablement augmenté ;
- les mentions en marge des inscriptions sont simplifiées ;
- les actes à publier doivent être authentiques ;
- les conservateurs disposent de moyens de refuser ou de rejeter les actes présentés pour écarter la publication de documents qui ne sont pas correctement établis, sans pour autant être juges de leur validité.

Au niveau de la technique hypothécaire :

- une nouvelle documentation facile à consulter est mise en place : le fichier immobilier, comportant trois types de fiches : les fiches personnelles, les fiches d'immeuble et les fiches parcellaires ;
- une identification précise des personnes et des immeubles est exigée ;
- le principe de l'effet relatif, qui relate la chaîne ininterrompue des opérations publiées, ce qui permet au conservateur de contrôler l'antériorité des droits : aucun titre ne peut être publié si le droit du disposant ou du dernier titulaire n'a pas été lui-même précédemment publié ou ne l'est pas simultanément.

Nota : La réforme de 1955 n'a pas concerné les trois départements d'Alsace-Moselle qui depuis la loi du 1^{er} juin 1924 sont soumis à un régime particulier qui conserve l'organisation du droit allemand (tenue d'un livre foncier confié à l'autorité judiciaire) combiné avec les principes de fond de la législation française (publicité aux fins d'opposabilité aux tiers).

8. La loi n° 69-1168 du 26 décembre 1969 : la formalité fusionnée

La loi du 26 décembre 1969 a permis d'améliorer les relations avec les usagers en instituant la « formalité fusionnée ». Les actes notariés contenant un transfert de propriété immobilière sont obligatoirement soumis à la formalité de l'enregistrement. Cette formalité était d'abord effectuée à la recette des impôts où étaient perçus les droits de mutation. Puis les actes étaient ensuite transmis à la conservation des hypothèques pour publication et perception des salaires du conservateur et de la taxe de publicité foncière. Avec la « formalité fusionnée », les deux opérations sont effectuées simultanément à la conservation des hypothèques, ce qui évite une double démarche des usagers. Un petit nombre d'actes demeure exclu du nouveau dispositif. Dans le même temps, le conservateur des hypothèques voit ses

responsabilités accrues, ajoutant une mission fiscale plus développée à sa mission civile.

La nouvelle loi est entrée en vigueur le 1^{er} octobre 1970, le nombre des conservations passant de 294 à 354.

9. La loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 : le document hypothécaire normalisé (DHN)

Prolongeant l'évolution amorcée par la loi de 1969, le rôle fiscal des conservations est étendu aux actes mixtes, portant sur des biens immobiliers et mobiliers, auparavant exclus, par la loi du 30 décembre 1998.

Dans le même temps, une simplification administrative importante était apportée par la loi n° 98-261 du 6 avril 1998 qui créait le document hypothécaire normalisé (DHN). Pour faciliter l'efficacité et la sécurité de la publicité foncière, les dispositions propres à chaque acte sont ventilées en deux parties distinctes. La première partie qui sera publiée doit contenir tous les éléments nécessaires à cette publication et au calcul des droits et taxes. La seconde contient les autres clauses non publiées. Cette même loi posait les principes applicables à une gestion informatisée des données hypothécaires, en prévision de la mise en place de l'application informatique « FIDJI », qui sera généralisée dans tous les bureaux le 1^{er} juillet 2003.

10. L'ordonnance n° 2010-638 du 10 juin 2010 portant suppression du régime des conservateurs des hypothèques

L'ordonnance du 10 juin 2010 porte suppression du statut des conservateurs des hypothèques, à compter du premier janvier 2013. Deux décrets, dont un en Conseil d'État (n° 2012-1462 et 2012-1463) ont été pris pour l'application de l'ordonnance et publiés au Journal Officiel du 28 décembre 2012.

L'ordonnance crée au 1^{er} janvier 2013 les services chargés de la publicité foncière, en remplacement des conservations des hypothèques. Elle substitue à l'égard des usagers la responsabilité de l'État à celle des conservateurs. Elle prévoit également la disparition des « salaires » du conservateur mentionnés à l'article 879 du Code général des impôts qui sont remplacés à l'identique par une « contribution de sécurité immobilière » perçue au profit de l'État.

2 Les missions du conservateur des hypothèques

Jusqu'à la disparition de leur statut le 31 décembre 2012, les conservateurs des hypothèques avaient une double mission. À la première, de nature civile, s'était ajoutée au fil du temps une seconde de nature fiscale.

1. La mission civile et la responsabilité y afférente

a) La mission civile du conservateur comportait deux volets :

- la tenue d'un fichier immobilier présentant, telle qu'elle résulte des documents publiés, la situation juridique actuelle des immeubles situés dans le ressort de la conservation (voir art. 1^{er} du décret du 4 janvier 1955) ;
- la délivrance de renseignements à toute personne souhaitant connaître la situation juridique d'un immeuble ou la situation patrimoniale d'une personne (voir art. 2449 du Code civil et art. 38-1 du décret du 14 octobre 1955).

Depuis 1955, le cadre juridique dans lequel s'exerçait cette mission a été régulièrement adapté, notamment à compter du 1^{er} juillet 1998, par le biais de la désignation plus précise des personnes et des biens, par la normalisation des copies hypothécaires des actes de vente, par la modernisation de la procédure du refus de dépôt et par l'informatisation du registre des dépôts. Sur ce dernier point, les actes à publier étaient enregistrés dans l'ordre chronologique de leur dépôt sur un registre dit « des dépôts » tenu par le conservateur des hypothèques. Ce registre, initialement microfilmé et archivé à titre de sauvegarde dans un greffe de tribunal, était depuis plusieurs années totalement informatisé.

La mission civile consistait à garder trace de tous les droits existants sur les immeubles et ainsi assurer la sécurité des opérations juridiques relatives aux immeubles et au crédit. Toute personne souhaitant contracter pouvait être assurée que le cédant n'avait pas déjà disposé de tout ou partie de son droit de propriété. Elle consistait également à délivrer des renseignements sur la situation patrimoniale des personnes ou sur la situation juridique des immeubles. Ainsi, toute personne souhaitant prêter sur hypothèque pouvait être assurée que l'emprunteur n'en avait pas déjà consenti une pour une valeur égale ou supérieure sur l'immeuble présenté en garantie.

Ces informations étaient extraites du fichier immobilier tenu par chaque conservateur des

hypothèques pour chaque commune de son ressort territorial, dans lequel, au fur et à mesure des dépôts, étaient répertoriés sous le nom de chaque propriétaire, et par immeuble, des extraits des documents publiés, avec référence à leur classement dans les archives. Ainsi, le fichier immobilier présentait, telle qu'elle résultait des documents publiés, la situation juridique réelle et actuelle des immeubles et de l'ensemble des droits et de leurs détenteurs y afférents.

Le fichier immobilier de chaque conservation, qui était sous forme de fiches en carton, a été scanné, en prévision de l'informatisation complète des conservations des hypothèques, sous l'application FIDJI, généralisée en 2003. À cette occasion, ce sont environ 180 millions de fiches qui ont été scannées.

La modernisation de la publicité foncière s'était poursuivie par le développement de la transmission dématérialisée des actes et des demandes de renseignement entre les études notariales et la conservation des hypothèques, grâce à la généralisation depuis 2007 de l'application « Télé@ctes ». À la fin 2012, plus de 44 % des 10 millions de formalités annuelles étaient transmises par les études notariales de manière dématérialisée, grâce à cette application.

b) Les effets civils attachés à la publicité foncière n'étaient pas constitutifs de droits en eux-mêmes

En effet, la publicité foncière n'était pas une condition de l'existence et de la validité juridique des droits sur les immeubles. Sauf en ce qui concerne les radiations d'inscriptions hypothécaires, le contrôle effectué par le conservateur était un contrôle en la forme et non au fond des documents déposés pour publication. Mais la publicité produisait cependant des effets civils importants. Elle rendait les droits réels immobiliers opposables aux tiers et assurait donc leur pleine efficacité. Ainsi, l'acquéreur d'un droit publié était protégé. De deux titulaires concurrents d'un même droit, l'emportait celui qui avait requis la publicité en premier. Toute personne, sans avoir à justifier d'un quelconque intérêt, pouvait obtenir des copies ou des extraits des documents publiés depuis moins de cinquante ans. La délivrance des renseignements s'opérait par écrit et engageait la responsabilité personnelle du conservateur. Elle prévenait ainsi les tiers que le droit de propriété avait changé de titulaire ou que ce droit était grevé de charges qui en diminuaient la valeur. Elle fixait le rang des privilèges et hypothèques, sûretés réelles permettant

aux créanciers qui en étaient titulaires, de bénéficiaire d'un droit de préférence et d'un droit de suite, c'est-à-dire la possibilité de saisir l'immeuble, même s'il avait quitté le patrimoine du débiteur. Enfin, elle était une condition de recevabilité de demandes en justice relatives à des immeubles.

Ces effets de la publicité foncière sont inchangés depuis le 1^{er} janvier 2013 ; ils sont désormais sous la seule responsabilité de l'État.

c) Dans l'exercice de ses missions civiles, le conservateur des hypothèques supportait une responsabilité particulière.

Dès l'origine, les textes qui ont créé la fonction ont posé le principe d'une responsabilité personnelle du conservateur dans l'exercice de ses missions civiles, ce qui était le corollaire de son mode de rémunération.

Cette responsabilité clairement édictée par les articles V à IX de la loi du 21 ventôse an VII a été consacrée par le code Napoléon qui en a précisé la portée dans quatre articles (art. 2450, 2452, 2455 et 2456). Selon la doctrine et la jurisprudence de la Cour de Cassation, ces articles sont une application particulière d'une responsabilité globale qui reposait sur les principes généraux des articles 1382 et 1383 du Code civil. Il en résultait que la responsabilité du conservateur était engagée toutes les fois qu'il commettait, dans l'exercice de ses fonctions, soit par lui-même soit par ses employés, une faute ou une négligence ayant occasionné un préjudice à un usager. Cette responsabilité subsistait 10 ans après la cessation des fonctions du conservateur. Ainsi, la faute commise par le conservateur dans l'exercice de ses fonctions était une faute personnelle et non une faute de service, ce qui constituait une vraie spécificité dans la fonction publique. Et c'est aussi en raison de cette spécificité que la compétence des tribunaux judiciaires a été retenue au lieu de celle des tribunaux administratifs traditionnellement compétents pour connaître des litiges résultant du fonctionnement des services publics.

Une cinquantaine de dossiers contentieux étaient ouverts en moyenne chaque année et suivis par l'Association Mutuelle des Conservateurs (AMC) et son assureur, jusqu'à leur conclusion soit amiable soit devant les tribunaux. Ces contentieux résultaient le plus souvent d'erreurs commises dans l'annotation du fichier immobilier : délivrance d'un renseignement incomplet ou erroné par suite d'une erreur commise dans l'annotation du fichier immobilier ; omission d'une servitude grevant un immeuble, erreur dans la

désignation du créancier bénéficiaire d'une inscription hypothécaire, erreur dans la désignation de l'immeuble grevé... Le nombre de contentieux était très faible par rapport au volume des formalités traitées par les 354 conservations des hypothèques (de l'ordre de 4,5 millions de publications et 6,5 millions de réponses à des demandes de renseignements). Ce contentieux maîtrisé sur le long terme, était en grande partie le résultat de l'action menée par l'AMC (voir ci-après III).

d) Pour rémunérer les fonctions civiles

dont il assumait la responsabilité, le conservateur était autorisé par la loi (CGI, art. 879) à percevoir des « salaires » versés par les utilisateurs du service de la publicité foncière. Ces salaires étaient fixes ou proportionnels :

- ils étaient proportionnels sur le prix ou valeur exprimé dans les actes et documents publiés (ventes, donations, inscriptions hypothécaires...). Le taux le plus courant était de 0,1 %, mais il existait des taux réduits ;
- ils étaient fixes notamment pour la délivrance de renseignements (par exemple 12 € pour une demande simple).

Les « salaires » recueillis par les conservations des hypothèques se sont élevés pour 2012, dernière année du dispositif, à 555 millions d'euros. Cependant, les conservateurs des hypothèques ne percevaient, à titre personnel, qu'une partie de cette somme (environ 10 %), l'État effectuant un prélèvement (près de 500 millions d'euros en 2012) fixé par arrêté ministériel, notamment pour couvrir les frais de fonctionnement de la publicité foncière, à savoir les rémunérations de l'ensemble du personnel ainsi que le paiement des divers frais de fonctionnement du service.

2. La mission fiscale

En plus de leur mission civile, les conservateurs des hypothèques exerçaient des responsabilités de comptable public. La responsabilité attachée à la mission fiscale du conservateur concerne les dommages pouvant résulter pour le Trésor public de la tenue du poste comptable et du recouvrement des droits et taxes dont la perception lui est confiée. Cette responsabilité du comptable à l'égard du Trésor public est obligatoirement garantie par un cautionnement résultant de l'adhésion à l'Association Française de Cautionnement Mutuel (AFCM).

À l'égard des tiers, donc des usagers, la responsabilité du comptable public ne peut être recherchée que selon les règles du droit commun de la fonction publique : si une faute exigeant répa-

ration a été commise, à l'égard d'un usager, c'est l'État qui est poursuivi devant la juridiction administrative. C'est sur ce point que la responsabilité du conservateur des hypothèques, dans l'exercice de sa mission civile, était originale.

Au titre de leur mission fiscale, les conservateurs des hypothèques percevaient au profit de l'État et des collectivités territoriales, les impôts, droits et taxes exigibles lors de l'accomplissement des opérations de publicité, à savoir :

- les droits d'enregistrement,
- la taxe de publicité foncière,
- la TVA immobilière due par les particuliers,
- l'impôt retenu à la source et les contributions sociales sur les plus-values immobilières.

Les conservateurs des hypothèques ont ainsi perçu en 2011, 10,9 milliards d'euros de taxes collectées pour les collectivités locales et 2,5 milliards d'euros collectés pour l'État.

3 Le rôle de l'AMC, l'association des conservateurs des hypothèques

Dès 1887, afin de se prémunir contre les conséquences pécuniaires de la responsabilité civile inhérente à leur mission civile, les conservateurs des hypothèques ont mis en place un système d'assurance mutuelle appelée « bourse commune », qui est devenue l'Association Mutuelle des Conservateurs (AMC). Jusqu'à la fin 2012, l'AMC qui comptait plus de deux mille adhérents, tous conservateurs ou anciens conservateurs, a garanti et couvert la responsabilité de ses adhérents à l'égard des usagers par un contrat d'assurance collective, souscrit auprès d'une importante compagnie d'assurance. Cette garantie a constitué une protection très importante pour les usagers.

Par ailleurs, l'AMC s'est organisée pour maîtriser la responsabilité incombant à ses adhérents en leur apportant une aide et une assistance permanentes qui se manifestait principalement dans quatre directions :

a) Le soutien apporté à la mise en place dans chaque conservation des hypothèques d'un contrôle de qualité très strict.

b) Des contacts étroits avec les instances nationales du notariat et localement avec les études notariales qui sont les partenaires principaux de la publicité foncière et, à ce titre, très attentives aussi aux questions de sécurité juridique.

c) Une assistance juridique apportée aux conservateurs par la mise en place d'une commission juridique composée d'une dizaine de conservateurs en activité ou retraités. Cette commission juridique était chargée de donner un avis aux conservateurs qui la sollicitaient sur des questions de doctrine ou d'application du droit de la publicité foncière. Plus d'une vingtaine d'avis en moyenne étaient rendus par mois. La commission juridique établissait ainsi, au travers de ses réponses, la doctrine en matière de publicité foncière ; ses avis étaient publiés au Bulletin d'infor-

mation et de Jurisprudence de l'AMC, qui, depuis 1950, a constitué la référence en la matière pour les notaires, les avocats et bien sûr les conservateurs.

d) Lorsque, malgré toutes les actions de prévention mises en place, un conservateur voyait sa responsabilité mise en cause par un usager soit par une réclamation écrite soit par voie d'assignation devant le tribunal de grande instance, la défense du conservateur était prise en charge par une commission du contentieux composée, comme la commission juridique, d'une dizaine de conservateurs en activité ou retraités. Cette commission travaillait en étroite collaboration avec la société d'assurance de l'AMC à travers un comité mixte composé de représentants de la commission du contentieux et de représentants de l'assureur. La cinquantaine de dossiers ouverts chaque année étaient suivis jusqu'à leur conclusion, soit amiable soit par une décision de justice.

Depuis 2004, l'AMC est membre de l'association européenne des conservateurs des hypothèques (ELRA : European Land Registry Association) dont le siège est à Bruxelles. Elle a son siège au 6 rue Paganini 75972 Paris Cedex 20. Elle a modifié ses statuts en 2013 pour prendre en compte la suppression du statut particulier du conservateur des hypothèques.

* * *

Au total, les conservateurs des hypothèques ont su pendant plus de 200 ans, et particulièrement depuis la grande réforme de 1955, construire et garantir, avec d'autres, l'efficacité et la sécurité du système français de publicité foncière et accompagner la modernisation du service rendu aux usagers. On peut aussi souligner que les conservations des hypothèques étaient devenues un outil de gestion de l'encadrement supérieur de l'ex-Direction Générale des Impôts. ■

Chronique de jurisprudence financière



Stéphanie DAMAREY

*Maître de conférences / HDR
Université de Lille 2*



Michel LASCOMBE

Professeur à l'IEP de Lille



Xavier VANDENDRIESSCHE

Professeur à l'Université Lille 2



La Cour des comptes Jurisprudence commentée

Cour des comptes, 4^e chambre, arrêt n° 63128, 19 mars 2012, Commission Nationale Informatique et Libertés (CNIL)

Gestion patente ; dépenses ; frais de déplacement et de séjour ; primes, indemnités, rémunérations accessoires. Autorité administrative indépendante.

Avec cet arrêt du 19 mars 2012, ce sont les contrôleurs budgétaires et comptables du ministère de la justice et des services du Premier ministre qui ont été déclarés débiteurs à l'égard de la Commission nationale de l'informatique et des libertés, respectivement des sommes de 383 039 et 251 355 euros au motif que les intéressés avaient réglé des frais de déplacement et de voyage de membres ou d'agents de la Commission excédant les plafonds fixés par la réglementation en vigueur.

Cette décision a été confirmée par le Conseil d'État par un arrêt en date du 30 décembre 2013 (n° 359287), saisi d'un pourvoi en cassation formé par le ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'État.

Remboursement de frais de déplacement et de voyage. Pour les personnels

civils de l'État, le remboursement des frais de déplacement doit s'effectuer sur la base des règles édictées par le décret n° 2006-781 du 3 juillet 2006 fixant les conditions et les modalités de règlement des frais occasionnés par leurs déplacements temporaires. En l'espèce, la Cour des comptes a reproché à l'agent comptable de n'avoir pas respecté ces règles et d'avoir remboursé des frais de déplacement sur des bases nettement plus défavorables (usage de moyen de transport plus onéreux, remboursement des hébergements aux frais réels, remboursement des frais de nourriture sur la base d'un forfait d'un montant supérieur à celui fixé par le décret de 2006...).

Pour le justifier, l'agent comptable invoquait notamment un document écrit donné le 18 février 1985 par le ministre chargé des finances, l'autorisant à déroger aux textes, pour « tenir compte du statut de la CNIL ». Une autorisation dont le comptable reconnaît l'absence de valeur réglementaire mais qui, selon lui, valait reconnaissance explicite par le ministre du statut spécifique de la CNIL et l'autorisant à appliquer un régime dérogatoire.

Cet argument est, très logiquement, écarté par la Cour des comptes. Le

comptable public ne pouvait ainsi déroger au décret du 3 juillet 2006. Néanmoins, sa responsabilité pouvait se limiter aux seuls paiements effectués au-delà de ceux autorisés par les dispositions réglementaires. La Cour des comptes n'a toutefois pas pu faire preuve de clémence en l'espèce, le comptable public ayant argué que pour des raisons matérielles, il se trouvait dans l'impossibilité de reconstituer la différence entre ce qui avait été payé et ce qui aurait dû l'être en application du décret du 3 juillet 2006.

Le comptable public voit donc sa responsabilité engagée pour la totalité des sommes irrégulièrement payées au moyen d'un débit partiellement sans préjudice.

Le raisonnement de la Cour des comptes a été confirmé par le Conseil d'État saisi en cassation. Ce dernier a rappelé que les dispositions relatives au régime de responsabilité des comptables publics « instituent, dans l'intérêt de l'ordre public financier, un régime légal de responsabilité pécuniaire et personnelle des comptables publics distinct de la responsabilité de droit commun » ; cette responsabilité se trouve donc « engagée du seul fait du paiement irrégulier et à concurrence de la totalité des dépenses en cause » sans que le ministre, auteur

du pourvoi, puisse « utilement exciper à l'encontre de l'arrêt attaqué du principe selon lequel une personne ne peut être condamnée à payer une somme qu'elle ne doit pas ». En effet, en l'espèce, la responsabilité du comptable public s'est trouvée engagée alors que les frais remboursés avaient excédé ce que les textes autorisaient. Il pouvait donc en être déduit que la responsabilité du comptable public se trouvait limitée aux montants excédant les plafonds autorisés. Or, ainsi que l'avait souligné la Cour des comptes, s'il est possible de limiter le débet au montant du seul trop payé, notamment si celui-ci se déduit de la simple rectification d'un calcul de liquidation ou si le comptable fournit les éléments permettant de le déterminer, en l'espèce, le comptable avait été dans l'incapacité de reconstituer la différence.

Le Conseil d'État en a déduit que la Cour des comptes, dont l'arrêt était suffisamment motivé, n'avait pas commis d'erreur de droit et a rejeté le pourvoi du ministre du budget.

Si le nouveau régime de responsabilité du comptable public doit, très logiquement, conduire à la suppression des débets sans préjudice, la présente espèce illustre la difficulté qui sera la sienne lorsque, en certaines circonstances, il lui sera difficile de déterminer avec exactitude le montant du préjudice financier. Pour le cas d'espèce, il faut néanmoins tenir compte de ce que les comptables n'ont pas été capables de reconstituer leur comptabilité telle qu'elle aurait dû résulter de l'application du décret de 2006... une circonstance que l'on peut considérer aggravante.

Il n'en demeure pas moins que dans un tel cas de figure, le montant du préjudice financier sera nécessairement surévalué et, comme l'indique le ministre à l'appui de son pourvoi, le comptable se trouve condamné à payer une somme qu'il ne doit pas.

Remboursement des frais de déplacement et de voyage du Président de la CNIL. Parmi ces frais de déplacement et de voyage, certains concernaient le Président de la CNIL. Résidant en province, ce dernier s'était fait rembourser ses frais de déplacement et de nuitées.

Parmi les arguments produits par l'agent comptable pour justifier ces paiements, un rapport d'observations définitives émis par la Cour des comptes, en date du 2 février 2011, par lequel cette dernière a reconnu que le Président de la CNIL avait droit au remboursement des dépenses exposées lors de ses déplacements et qu'en raison d'une résidence familiale en province, il était fondé à solliciter le

remboursement de ces frais lors de ses séjours parisiens. La lecture de l'arrêt révèle également que la Cour des comptes avait admis, à l'occasion d'un référé en date du 1^{er} mars 2001, la qualité d'agent public du président de la CNIL et qu'elle en avait déduit, qu'à ce titre, celui-ci avait droit au remboursement des dépenses exposées lors de ses déplacements, « la notion de résidence administrative ne lui (étant) pas opposable en l'absence d'un emploi permanent qu'il tiendrait ».

À l'inverse, le ministère public, constatant la qualité d'agent public du président de la CNIL, en avait déduit qu'il n'avait pas droit à la prise en charge des frais de séjour sur son lieu d'affectation usuel...

Le décret n° 2005-1309 du 20 octobre 2005 pris pour l'application de la loi n° 78-15 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés, renvoie expressément au décret n° 2006-781 du 3 juillet 2006 fixant les conditions et les modalités de règlement des frais occasionnés par les déplacements temporaires des personnels civils de l'État, pour la prise en charge des frais que nécessite l'exécution de leur mandat, par les membres de la Commission (article 6). Les membres de la CNIL sont convoqués par son président (article 1). Il résulte de ces dispositions que, s'agissant des membres autres que le Président, les déplacements sont nécessairement considérés comme ponctuels et donc remboursables. S'agissant du Président de la CNIL, l'interprétation est plus malaisée. Ceci renvoie plus globalement à l'activité de la CNIL et à celle de son président. Celui-ci peut-il être considéré comme occupant un emploi permanent ? Si la réponse est positive, il ne peut prétendre obtenir le remboursement de ses déplacements.

La réponse peut être apportée en prenant appui sur le décret n° 99-487 du 11 juin 1999 relatif aux indemnités susceptibles d'être allouées aux membres de la CNIL. Ce décret prévoit le versement de vacations et indemnités de séance aux vice-présidents, membres et rapporteurs de la CNIL. Le Président de la CNIL bénéficie, lui, d'une indemnité forfaitaire. Il faut donc en déduire que l'activité du Président de la CNIL suppose une présence au-delà de la simple participation aux séances de cette autorité administrative indépendante. En ce sens, la présidence de la CNIL s'apparenterait à un emploi permanent. Il ne saurait donc être envisagé que le président de la CNIL puisse bénéficier du remboursement de ses frais de nuitées parisiennes.

Indépendamment, la solution juridique est, au cas de l'espèce, de peu d'intérêt. En effet, et ainsi que le souligne la Cour des comptes, alors même qu'elle a jugé que le président de la CNIL avait droit au remboursement de ces nuitées, il n'en demeurerait pas moins que ces remboursements avaient, par ailleurs, été effectués au mépris des dispositions du décret n° 2005-1309 du 20 octobre 2005.

Remboursement de frais de voyage à une attachée parlementaire. Plus classiquement, la Cour des comptes a été amenée à se prononcer sur la prise en charge des frais de voyage d'une attachée parlementaire du président de la CNIL, prise en charge assurée en l'absence d'ordre de mission. L'ordre de mission constitue, en effet, une pièce justificative essentielle sans laquelle le comptable public est tenu d'opérer un refus de paiement (C. comptes, 25 octobre 2010, TPG de l'Aveyron : *Gestion et fin. publ.* 2011. 972. C. comptes, 21 juillet 2011, Syndicat mixte de réalisation et de gestion du parc naturel régional de la montagne de Reims : *Gestion et fin. publ.* 2012, n° 12, p. 79).

Pour justifier ce paiement, le comptable public a expliqué qu'il n'était pas assignataire de la paye des agents de la CNIL et ne disposait pas des états du personnel. Il n'avait donc pas la possibilité de réaliser des contrôles de concordance. Ces explications ont convaincu la Cour des comptes, à défaut de convaincre son parquet.

Mais ici, et encore une fois, la solution juridique est, en pratique, de peu d'importance, la Cour des comptes relevant, comme précédemment, qu'il n'en demeurerait pas moins que ces remboursements avaient, par ailleurs, été pratiqués au mépris des dispositions du décret n° 2005-1309 du 20 octobre 2005. Ces frais avaient déjà été inclus dans le débet prononcé à l'encontre du comptable au titre de la prise en charge irrégulière des frais de déplacement et de voyage des membres et agents de la CNIL.

Paiement au Président de la CNIL de vacations et indemnités forfaitaires par séance. Comme indiqué ci-dessus, le Président de la CNIL bénéficie d'une indemnité forfaitaire. Or, en l'espèce, il avait bénéficié de vacations sur la base d'une délibération du collège de cette autorité administrative indépendante, organe pourtant non doté de la personnalité morale et n'ayant pas compétence pour fixer le régime indemnitaire de ses membres. Par ailleurs, la consistance de ces prestations ne pouvait être établie.

La Cour des comptes n'a toutefois pas mis les comptables en débet au motif

que les montants contestés avaient été remboursés par le Président de la CNIL. Si la responsabilité du comptable s'apprécie, en effet, à la date du règlement de la dépense, il est de jurisprudence constante que celui-ci peut dégager sa responsabilité au titre d'un paiement irrégulier, dès lors qu'il apporte la preuve que la somme, au titre de laquelle sa responsabilité est mise en jeu, a été recouvrée.

Ainsi que le rappelle le ministère public dans ses conclusions, dans ce cas la Cour considère que le reversement par les bénéficiaires des sommes qu'ils ont indûment perçues a le même effet exonératoire qu'un versement du comptable sur ses deniers propres, versement pourtant exigé par le paragraphe VI de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 pour dégager la responsabilité du comptable en cas de paiement irrégulier (V. notamment conclusions du parquet général n° 1280 du 17 octobre 1994 sur le rapport n° 1994-468-0, Syndicat à vocation multiple du plateau de Gentioux. Voir également C. comptes, 18 juillet 2011, Centre de sécurité sociale des travailleurs migrants : *Gestion et fin. publ.* 2012, n° 12 p. 77). Ce versement peut prendre la forme soit d'un paiement au sens du droit civil, soit d'une compensation, quelle que soit la date à laquelle ce versement intervient.

Extrait

(...)

Sur la recevabilité :

Charge n° 1

Considérant que le réquisitoire susvisé porte sur la responsabilité personnelle et pécuniaire de M. H. à hauteur de 167 724 € au titre de l'exercice 2007 et de 215 515 € au titre de l'exercice 2008 ;

Considérant les termes de l'article 6 modifié du décret n° 2005-1309 du 20 octobre 2005, pris pour l'application de la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés, selon lesquels « *les personnels appelés à apporter leur concours à la commission ont droit au remboursement des frais engagés à l'occasion des missions exécutées pour le compte de la CNIL* » dans les conditions prévues pour les personnels civils de l'État ;

Considérant que M. H. a payé les frais de déplacement et de voyage des personnels et membres de la CNIL, en méconnaissance des règles édictées par le décret n° 2006-781 du 3 juillet 2006 fixant les conditions et les modalités de règlement des frais occasionnés par les déplacements temporaires des personnels civils de l'État ;

Qu'ainsi il a remboursé des frais de déplacement alors qu'il n'était pas recouru aux moyens de transport les moins onéreux, des frais d'hébergement aux frais réels ou des frais de repas sur la base de forfaits supérieurs à ceux fixés par le décret du 3 juillet 2006 précité ;

Considérant en outre que les pièces constitutives des dossiers de liquidation ne comportent pas d'ordonnance de paiement et sont en contradiction avec les articles 11, 28, 31 et 32 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général de la comptabilité publique ;

Considérant que le comptable souligne pour sa défense que la CNIL applique un régime de remboursement plus favorable en s'appuyant sur une autorisation écrite donnée le 18 février 1985 par le ministre chargé des Finances, autorisation justifiée « pour tenir compte du statut de la CNIL », permettant de déroger ainsi aux textes, notamment en accordant un remboursement aux frais réels des dépenses de transport et d'hébergement, sans production d'états de frais barémés ; que cette lettre a été communiquée au payeur général du Trésor pour valoir instruction ;

Considérant qu'il admet qu'il n'est pas contestable que cette lettre n'avait pas la valeur d'un texte réglementaire, mais valait reconnaissance explicite par le ministre chargé des finances du statut spécifique de la CNIL et autorisation d'un régime dérogatoire auquel les comptables successifs ne pouvaient utilement objecter ;

Considérant que le comptable précise que ce régime a été confirmé sous forme réglementaire par l'arrêté du 7 avril 2011 pris en application du décret n° 2006-781 du 3 juillet 2006 et fixant des règles dérogatoires pour l'indemnisation des frais occasionnés par les déplacements temporaires des agents et des membres de la CNIL ;

Considérant qu'il indique, en réponse au questionnaire du 26 septembre 2011 susvisé, qu'il lui est impossible de reconstituer pour chaque exercice 2007 et 2008, et sur la base du plafond des montants imputés en frais de voyage et de missions la différence entre ce qui a été payé et ce qui aurait dû l'être en application du décret n° 2006-781 du 3 juillet 2006, pour des raisons matérielles ;

Attendu toutefois qu'en aucun cas, une lettre ministérielle peut déroger à des dispositions réglementaires, en l'espèce le décret n° 2005-1309 du 20 octobre 2005, pris en application de la loi du 6 janvier 1978, portant création de la CNIL ;

Que le décret du 20 octobre 2005 précité fait explicitement obligation aux personnels et membres de la CNIL de se conformer aux dispositions réglementaires de droit commun, relatives aux conditions de remboursement des frais de mission des personnels civils sur le territoire métropolitain de la France lorsqu'ils sont à la charge des budgets de l'État, des établissements publics nationaux à caractère administratif et de certains organismes subventionnés ;

Attendu que la modification de ce régime de remboursement de frais de mission, sous forme réglementaire par l'arrêté du 7 avril 2011, vient corroborer le fait que jusqu'à l'édiction de l'arrêté précité, le régime des frais de mission à la CNIL était *a contrario* irrégulier ;

Attendu que le poste comptable a considéré être dans l'impossibilité de reconstituer la différence entre ce qui a été payé et ce qui aurait dû l'être en application du décret n° 2006-781 du 3 juillet 2006 ;

Attendu qu'en application des articles 12 et 13 du décret n° 62-1587 précité, selon lesquels les contrôles que l'agent comptable doit effectuer portent notamment sur « *l'exactitude des calculs de liquidation* », M. H. aurait dû suspendre l'ensemble des paiements des frais de déplacement et de remboursement des frais d'hébergement et en avertir l'ordonnateur ;

Attendu qu'à défaut, en application de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 susvisée, la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable se trouve engagée dès lors qu'une dépense a été irrégulièrement payée ;

Attendu que l'insuffisance des contrôles de M. H. fonde la mise en jeu de sa responsabilité personnelle et pécuniaire, à hauteur de 167 724 € pour l'exercice 2007 et pour la somme de 215 515 € pour l'exercice 2008, au titre de l'ensemble des frais de missions des personnels et membres de la CNIL, soit un total de 383 239 €, puisqu'il n'y a pas de possibilité de mettre en jeu sa responsabilité sur les seuls paiements effectués au-delà de ceux autorisés par les dispositions réglementaires, sommes augmentées des intérêts de droit à compter du 2 août 2011, date de réception par le comptable du réquisitoire susvisé ;

Considérant par ailleurs que parmi ces dépenses, le réquisitoire susvisé relève que le président de la CNIL, sénateur du Nord, a bénéficié, lors de déplacements à Paris non justifiés par l'exercice de son mandat parlementaire, de remboursement de nuitées d'hôtel, alors qu'un agent public, hors l'indemnité forfaitaire propre à la région parisienne, n'a pas

droit à la prise en charge de frais de séjour sur son lieu d'affectation professionnelle usuel ;

Considérant que l'article 6 modifié du décret n° 2005-1309 du 20 octobre 2005, pris pour l'application de la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés précise que « les membres de la commission ont droit au remboursement des frais que nécessite l'exécution de leur mandat » dans les conditions prévues pour les personnels civils de l'État ;

Qu'ainsi selon ledit réquisitoire, le remboursement de ces nuitées au cours des exercices 2007 et 2008 par le comptable n'était pas justifié ;

Considérant en réponse au questionnaire du 26 septembre 2011 susvisé, que le comptable fait valoir qu'il ne disposait pas de tous les éléments pour apprécier le statut du président de la CNIL, dont la qualité d'autorité administrative indépendante fait de ce dernier une entité spécifique ; qu'en particulier, le fait de savoir si la notion de « résidence administrative » au sens du décret de 2006 lui était opposable lui semble discutable, dans la mesure où l'on ne peut assimiler sa fonction à un emploi permanent ;

Considérant qu'il soutient que cette analyse a d'ailleurs été confirmée dans un courrier du 10 janvier 2011 du Secrétaire général du Gouvernement qui précise que « la fonction de président de la CNIL n'a pas été conçue à l'origine comme un emploi public, à la différence de ce qui vaut pour d'autres autorités administratives indépendantes. Elle n'emporte donc pas la fixation de la résidence administrative de son titulaire à Paris. Dans ces conditions, dès lors que le président de la CNIL n'a pas par ailleurs la qualité d'agent public affecté à Paris et que sa résidence familiale se trouve en province, il n'est pas anormal que ses frais de déplacement soient pris en charge, comme le sont les frais exposés par les autres membres de la commission résidant en province » ;

Considérant que le rapport d'observations définitives, délibéré par la Cour le 2 février 2011, retient lui-même qu'il « n'est pas douteux » que le Président de la CNIL « ait droit au remboursement des dépenses exposées lors de ses déplacements » et que « sa résidence familiale étant en province, il est fondé à solliciter le remboursement de tels frais lors de ses séjours parisiens (...) » ;

Considérant que la lettre du ministre chargé des finances en date du 18 octobre 2005 constitue pour le comptable une référence supplémentaire pour consi-

dérer que le Président ne relevait pas du régime de droit commun ;

Attendu, contrairement à ce que soutient le réquisitoire susvisé, que la Cour des comptes dans son référé du 1^{er} mars 2011, portant sur la situation de la CNIL pour les années 2006 à 2009, considère que le président de la CNIL est un agent public ; qu'à ce titre, celui-ci a droit au remboursement de dépenses exposées lors de ses déplacements et notamment les frais engagés lors de ses séjours parisiens, car « la notion de résidence administrative ne lui est pas opposable en l'absence d'un emploi permanent qu'il tiendrait » ;

Attendu qu'il n'y a pas lieu de retenir de charge spécifique à l'encontre de M. H. concernant ces nuitées évaluées à 9223 € pour les années 2007 et 2008 ; étant toutefois observé que cette somme est en toutes hypothèses incluse dans le débet de 383 239 €, car même si le président de la CNIL pouvait se faire rembourser lesdites nuitées, leur prise en charge devait respecter les règles édictées par le décret n° 2005-1309 du 20 octobre 2005, pris en application de la loi du 6 janvier 1978, portant création de la CNIL et que la lettre ministérielle précitée du 18 octobre 1985 ne pouvait y déroger ;

Considérant enfin que parmi ces dépenses, le réquisitoire susvisé relève qu'une attachée parlementaire du Président de la CNIL, non salariée de la CNIL, s'est vue rembourser divers frais de voyage pour l'ensemble de la période sous-revue sans qu'aucun ordre de mission ne lui ait été délivré ;

Considérant qu'ainsi que ces déplacements n'ont pas respecté notamment l'instruction codificatrice n° 03-060-B du 17 novembre 2003, annexe, § 2.1.5., en vertu de laquelle le comptable est tenu de se faire communiquer un ordre de mission et un état de frais, concernant les déplacements des agents ;

Considérant que le comptable soutient, en réponse, que l'ordonnateur a attesté par sa signature d'un état récapitulatif que cette attachée parlementaire, comme toutes les autres personnes concernées, s'était déplacée à sa demande ; qu'il a estimé ne pas avoir été habilité à mettre en doute le bien-fondé de la dépense et à exiger par surcroît la production d'un état de frais dont la production ne se justifiait pas dès lors que l'administration prenait directement en charge la dépense en commandant les prestations de voyage et d'hébergement à un professionnel ; qu'il en est ainsi de l'ensemble des dossiers de liquidation

payés au bénéficiaire du prestataire de voyage ;

Considérant qu'il invoque deux lettres en date respectivement du 4 septembre 2007 et du 10 janvier 2008, établissant selon lui que l'intéressée a été missionnée par la CNIL pour effectuer les déplacements concernés ;

Considérant enfin que la CNIL étant exonérée de contrôle budgétaire préalable, le comptable n'est pas assignataire de la paye des agents de la CNIL et ne détient pas de ce fait les états du personnel ; que dans ces conditions, il n'était pas à même de procéder à des contrôles de concordance ;

Attendu en effet que l'agent comptable n'étant pas assignataire de la paye des agents de la CNIL et ne détenant pas de ce fait les états du personnel, il n'était pas en mesure de vérifier si cette attachée parlementaire était ou pas agent permanent de la CNIL et donc de procéder à des contrôles de concordance ;

Attendu que s'il n'y a pas lieu de retenir de charge spécifique à l'encontre de M. H. concernant les frais de mission de cette attachée parlementaire, évalués à 13 169,84 € pour les années 2007 et 2008, cette somme est en toutes hypothèses incluse dans le débet de 383 239 €, car la prise en charge de ses frais devait respecter les règles édictées par le décret n° 2005-1309 du 20 octobre 2005, pris en application de la loi du 6 janvier 1978, portant création de la CNIL.

(...)

Charge n° 3

Considérant que le réquisitoire susvisé porte sur la responsabilité personnelle et pécuniaire de M. H., pour avoir mis en paiement des « indemnités forfaitaires par séance » et des « vacances » à hauteur de 13 500,80 € (net), au profit du Président de la CNIL, au titre de l'exercice 2008 ;

Considérant en premier lieu, que les pièces constitutives des dossiers de liquidation comportent seulement les fiches de rattachement des pièces justificatives, les états liquidatifs trimestriels, signés par délégation du président par le directeur ou le directeur adjoint des ressources humaines, financières et logistiques de la CNIL, mentionnant l'existence de missions ou de rapports ; qu'ainsi la consistance de ces prestations n'a pas pu être établie ;

Considérant en second lieu, que la commission fait état d'un acte du Secrétaire général de la CNIL en date du 3 juin 2009 se référant à une délibération du collège de la CNIL du 22 janvier 2008,

selon laquelle le barème des vacations aurait été rendu applicable au président ; Considérant toutefois que le collège de la CNIL, organe non doté de la personnalité morale, n'a pas compétence pour fixer le régime indemnitaire de ses membres ; que ce régime est réglé par le décret n° 99-487 du 11 juin 1999 relatif aux indemnités susceptibles d'être allouées aux membres de la CNIL, complété par l'arrêté du 10 avril 2001, modifiant l'arrêté du 11 juin 1999 et prévoit que le président bénéficie d'une indemnité forfaitaire mensuelle, à l'exclusion d'autres indemnités par séance ou vacations réservées aux vice-présidents, membres ou rapporteurs de la CNIL ;

Qu'ainsi le comptable a procédé au paiement d'indemnités forfaitaires par séance et de vacations au profit du Président de la CNIL, sans s'assurer de la conformité au décret du 11 juin 1999 précité des décomptes produits à l'appui, lesquels décomptes mentionnaient la référence dudit décret ;

Considérant enfin que les pièces justificatives ne comportent pas d'ordonnance de paiement, ni mention du service fait ; Considérant que le comptable précise en réponse au questionnaire susvisé du 26 septembre 2011 que les barèmes appliqués et les rémunérations correspondantes versées au Président de la CNIL à partir du second semestre 2008 résultent d'une décision du collège de la Commission ; qu'il en a contrôlé l'exactitude des liquidations des dépenses payées, mais qu'il n'a pas alors contesté la compétence de cette instance en la matière ;

Considérant qu'il indique que l'attestation par l'ordonnateur d'un état liquidatif de ces indemnités et vacations était à ses yeux suffisante ; qu'il n'était par ailleurs pas fondé à en demander la preuve par la production d'un relevé de présence ou des documents élaborés, ce qui l'aurait conduit à exercer un contrôle d'opportunité sur la dépense qui lui était présentée, excédant ses prérogatives ;

Considérant que le comptable indique que les montants contestés perçus par le Président de la CNIL ont donné lieu à l'émission de titres de perception et ont fait l'objet d'un reversement au cours du premier semestre 2011 à hauteur de 13 500,80 € pour ce qui concerne les sommes perçues en 2008 ;

Considérant que l'effectivité de ces remboursements est attestée par les déclarations de recettes délivrées par le comptable en exercice ;

Attendu que les arguments contenus dans le réquisitoire du ministère public selon lesquels les indemnités forfaitaires

par séance et les vacations versées au président de la CNIL étaient irrégulières, sont fondés ;

Attendu en effet que ces indemnités et vacations ne correspondent pas à des prestations ayant pu être dûment établies ; Attendu qu'en outre, aucune disposition réglementaire ne donne compétence au président ou aux membres de la CNIL pour fixer le régime indemnitaire de ceux-ci ;

Attendu qu'ainsi la responsabilité personnelle et pécuniaire de M. H. est susceptible d'être mise en jeu, pour la somme de 13 500,80 € (net) ;

Attendu toutefois que le comptable apporte la preuve que les sommes perçues à ce titre par le président de la CNIL ont donné lieu à l'émission de titres de perception et ont fait l'objet d'un reversement ;

Attendu qu'ont été produits au cours de l'instruction deux documents attestant du reversement effectif de la somme de 13 500,80 € par le Président de la CNIL (une déclaration de recettes établie par le chef du département comptable ministériel du service du contrôle budgétaire et comptable auprès des services du premier Ministre en date du 22 mars 2011, correspondant à une « facture recette » émise le 17 février 2011 et un certificat administratif établi par la directrice des ressources humaines, financières et informatiques de la CNIL, en date du 17 mars 2011) ;

Attendu que si la responsabilité du comptable s'apprécie à la date du règlement de la dépense, il est de jurisprudence constante que celui-ci peut dégager sa responsabilité au titre d'un paiement irrégulier, dès lors qu'il apporte la preuve que la somme, au titre de laquelle sa responsabilité est mise en jeu, a été recouvrée ;

Qu'ainsi le reversement opéré a remis les choses en l'état où elles auraient été si le paiement irrégulier n'avait jamais eu lieu ; que le comptable a rétabli sa situation et que par suite, il y a lieu de prononcer un non-lieu à charge de ce chef du réquisitoire concernant M. H., au titre de l'exercice 2008.

Cour des comptes, 4^e chambre, arrêt n° 63102, 12 avril 2012, Syndicat mixte du Val de Sambre à Maubeuge

Appel ; appel du comptable (confirmation du jugement) ; Gestion patente ; dépenses ; contrôle de l'imputation ; effet de la régularisation.

L'agent comptable du Syndicat mixte du Val de Sambre avait imputé à tort en

section de fonctionnement le paiement de mandats de dépense aux fins de règlement de la rémunération versée à un mandataire et à son sous-traitant dans le cadre de la réalisation d'un projet de transport en commun en site propre – alors que ces dépenses, compte tenu de leur objet, auraient dû être imputées en section d'investissement, conformément aux prescriptions des instructions comptables M 4 et M. 43 relatives aux services publics locaux industriels et commerciaux.

L'agent comptable avait obtenu du syndicat, le vote d'une décision modificative lui permettant de procéder à la rectification nécessaire, les mandats de dépense ont été annulés puis réémis avec imputation en section d'investissement.

La Cour a toutefois rejeté l'argument de la régularisation au motif que la responsabilité du comptable s'apprécie à la date du paiement. La jurisprudence financière est constante sur ce point (C. comptes, 2 mai 1996, SDIS de l'Eure : *Rec. C. comptes 51, concl. Proc. Gén.* ; *La Revue du Trésor 1996. 739*. C. comptes, 2 mai 1996, District de l'agglomération aennaise : *La Revue du Trésor 1996. 506*. C. comptes, 27 septembre 2001, Commune de Marguerittes : *La Revue du Trésor 2002. 543* ; *RFD adm. 2003. 596*). En effet, la régularité du paiement s'apprécie à la date de son exécution (C. Comptes, 11 février 1988, Commune de Bernes s/Oise : *Rec. C. Comptes 144*. C. comptes, 12 juillet 1995, Institut de l'enfance et de la famille : *Rec. C. comptes 72*. C. comptes, 25 novembre 2010, Commune d'Antrain : *Gestion et fin. publ. 2011. 784*).

Pour un lecteur non assidu de cette chronique, cet arrêt pourra sembler bien sévère alors que précédemment, dans l'arrêt CNIL ci-dessus, la Cour des comptes avait pu accepter que le remboursement par le Président de la CNIL de ses indemnités permette d'éviter la mise en jeu de la responsabilité du comptable public. Avec la circonstance aggravante dans l'espèce CNIL, que de l'argent avait été indûment versé, tandis que dans la présente espèce, il ne s'agissait en définitive que de corriger une erreur d'imputation qui, sur le principe, n'avait occasionné aucun préjudice financier.

Le Parquet a d'abord relevé que la jurisprudence de la Cour sur l'effet exonératoire de certaines formes de régularisation a pu varier dans le temps – preuve s'il en est de la difficulté rencontrée par le juge des comptes pour se positionner sur le sujet. Le parquet souligne ensuite qu'il convient de résumer la position du juge financier en procédant, désormais, à une

distinction selon deux catégories de situations :

– la solution déjà évoquée au terme de laquelle le comptable peut dégager sa responsabilité s'il apporte la preuve que la somme au titre de laquelle celle-ci est engagée, a été reversée ;

– la régularisation, sans reversement, par la production d'une pièce établie postérieurement au paiement ou, comme en l'espèce, la correction d'écritures erronées au cours d'un exercice postérieur. De telles régularisations ne sauraient exonérer le comptable de sa responsabilité.

Pour classique qu'elle soit, cette solution reste toutefois curieuse en tant qu'elle permet de déroger aux principes les plus classiquement appliqués par le juge des comptes tirés notamment du caractère purement « objectif » de son office. En quoi le remboursement des indemnités litigieuses, c'est-à-dire en fait la disparition du "préjudice" financier, a-t-il pour effet de faire disparaître, rétroactivement au surplus, l'irrégularité commise au moment du paiement ?

La situation est nécessairement bancale. Soit l'office du juge est effectivement objectif et l'on ne voit pas la justification de fond de cette jurisprudence ; soit il s'autorise à prendre en considération une certaine équité, et l'on ne voit pas pourquoi il n'étend pas cette possibilité à d'autres hypothèses. On objectera peut-être qu'en cas de reversement, la personne publique est "rentrée dans ses fonds" et que l'on considère, d'une certaine manière, qu'aucune dépense n'a été réalisée, aucun manquant n'ayant finalement été constaté. Mais chacun comprendra qu'il s'agit d'un raccourci puisque le comptable a effectivement ouvert sa caisse en méconnaissance de ses obligations de contrôle des pièces justificatives. Simplement, la caisse a été reconstituée, faisant ainsi disparaître rétroactivement l'irrégularité commise...

Relevons d'ailleurs qu'à l'occasion d'une autre affaire (C. comptes, 25 novembre 2010, Communauté d'agglomération « Cœur de Seine » à Saint-Cloud : *Gestion et fin. publ.* 2011. 782), à propos d'une subvention versée en l'absence de la convention pourtant prévue par la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations, le comptable avait échappé à sa responsabilité en invoquant le remboursement par l'association de la subvention indûment versée. À la suite, la Communauté d'agglomération avait pris une nouvelle décision de subvention destinée à compenser, pour l'association, les conséquences du remboursement de la subvention versée

en 2006 en l'absence de convention entre la communauté d'agglomération et l'association bénéficiaire. La Cour avait alors pris le soin d'indiquer qu'il n'appartenait pas à la Chambre régionale d'apprécier l'illégalité éventuelle de l'octroi d'une nouvelle subvention destinée à compenser les conséquences du remboursement. Certes. Mais, sur le fond, le problème initial était bien celui d'un versement irrégulier et le constat que le remboursement, s'il avait supprimé le préjudice financier, n'en avait pas pour autant gommé l'irrégularité commise.

Il en va de même en l'espèce : la correction apportée n'en a pas pour autant supprimé l'irrégularité initiale d'imputation. Nous persistons donc à penser qu'il conviendrait d'étendre à ces autres hypothèses, l'équité dont le juge des comptes est capable de faire preuve.

Le nouveau régime de responsabilité du comptable public pourrait y contribuer. Il faut, en effet, constater qu'en pareille circonstance, c'est désormais une "amende"¹ et non plus un débet que le juge des comptes pourra prononcer. On pourra donc envisager que, dans ces hypothèses aux termes desquelles le remboursement avait pour effet d'exonérer le comptable de sa responsabilité, celle-ci pourra désormais être recherchée au moyen d'une amende. Dans le même sens, on peut espérer qu'une irrégularité corrigée mais qui n'était pas susceptible d'exonérer le comptable de sa responsabilité, pourra également et désormais être recherchée au moyen d'une amende. Cette dernière permettra ainsi d'ajuster le régime de responsabilité des comptables dans le sens d'une meilleure cohérence des décisions rendues et favorisera la recherche d'un « compromis » entre ces deux orientations jurisprudentielles, diamétralement opposées.

Il convient toutefois de nuancer cette évolution possible en considération de l'appréciation du préjudice financier subi. La solution ne saurait, en effet, être mécanique. MM. Michaut et Picard l'ont clairement identifié (*AJDA* 2014. 670 et particulièrement note sous C. comptes, 24 octobre 2013, Ecole nationale supérieure de la police, n° 67942. C. comptes, 14 février 2014, Institut national de recherche en informatique et en automatique, n° 68865, *préc.* 675) en soulignant qu'une erreur d'imputation ne doit

pas nécessairement être associée à une absence de préjudice financier. En la matière, l'appréciation du préjudice financier doit conduire à évaluer les conséquences de cette imputation. À propos de l'INRIA, la Cour des comptes a ainsi pu relever, s'agissant du remboursement 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, que ces dépenses incombaient personnellement à ces agents et que ces remboursements constituaient alors des compléments de rémunération. Elle devait en déduire que l'incorrecte imputation avait abouti à minorer le compte relatif aux charges de personnel et donc le montant des cotisations sociales à verser. La Cour des comptes en tira la conclusion que cette erreur d'imputation était susceptible de créer un préjudice financier pour l'établissement.

La même conclusion peut être tirée d'une erreur d'imputation telle celle résultant de la présente espèce, alors que des dépenses d'investissement ont été imputées à des dépenses de fonctionnement. Ainsi que le précisent MM. Michaut et Picard, une telle erreur peut « entraîner, par elle-même, la perte du droit à compensation des dépenses d'investissement au titre du fonds de compensation pour la TVA ». En l'absence de régularisation, un préjudice financier est hautement probable.

Extrait

(...)

Attendu que par le jugement entrepris, la chambre de Nord-Pas-de-Calais, statuant sur les comptes du syndicat mixte du Val de Sambre pour les exercices 2004 à 2008, a constitué M. P. débiteur des sommes de 1 640 838,46 € et 313 947,91 €, augmentées des intérêts de droit calculés à compter du 6 mai 2010 ; que la charge repose sur l'imputation du paiement en section de fonctionnement de la rémunération d'un mandataire pour la réalisation d'un équipement public, selon une convention de mandat ;

(...)

Sur le moyen tenant aux régularisations effectuées postérieurement aux paiements

Attendu que l'appelant soutient dans sa requête avoir demandé et obtenu les rectifications d'imputation des opérations litigieuses ; qu'ainsi, par délibération du 22 décembre 2010, le syndicat a voté une décision modificative permettant de procéder aux rectifications d'imputation ; que les mandats de dépenses concernés ont été annulés, pour un total de 1 954

¹ Damarey S., *L'évolution du régime de responsabilité des comptables publics*, note sous *Cour des comptes*, 9 janvier 2013, *Ecole nationale des ponts et chaussées* et 29 janvier 2013, *Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres*, *Gestion et Finances Publiques* 2013, n° 7 p. 38.

786,37 €, au titre des années 2005 à 2008 ; que des mandats ont été réémis, portant imputation en section d'investissement, à celui de la gestion 2010, pour un total de 1 954 786,37 € ; que ces dépenses figurent à l'actif du syndicat au 31 décembre 2010 ; que la situation patrimoniale du syndicat a été rétablie ; qu'il conviendrait que la Cour constate l'apurement de la dette née du débet ;

Attendu que les régularisations invoquées sont avérées ;

Considérant toutefois que la responsabilité du comptable s'apprécie à la date des paiements ; qu'ainsi la régularisation budgétaire et comptable intervenue postérieurement, aussi complète soit-elle, si elle peut être invoquée par M. P. à l'appui d'une demande de remise gracieuse, n'est de nature ni à dégager sa responsabilité, ni à apurer la dette née du débet ; Qu'il convient donc de rejeter le moyen tenant aux régularisations budgétaires et comptables ;

Cour des comptes, 4^e chambre, arrêt n° 63104, 12 avril 2012, Commune de Romans-sur-Isère

Appel ; appel du ministère public (information du jugement). Gestion patente ; recette ; diligences du comptable.

Était reproché à l'agent comptable de la Commune de Romans-sur-Isère, le non recouvrement de titres de recettes pour lesquels, la Cour des comptes, a retenu qu'il n'avait fait preuve « d'aucune diligence » et n'avait formulé « aucune réserve explicite au moment de sa prise de fonction ». En première instance, la chambre régionale des comptes Rhône-Alpes avait eu une approche différente : alors même qu'aucune réserve n'avait été formulée par le comptable entrant, la chambre régionale des comptes avait néanmoins écarté sa responsabilité en retenant « la situation dégradée du poste comptable », l'« effort constant » dont il avait témoigné dans « l'apurement des créances anciennes » et le fait « qu'aucun des titres de recettes en cause n'était présent au dossier ». Cette clémence du juge de première instance ne pouvait prospérer au regard de la jurisprudence traditionnellement admise en la matière. La lecture des conclusions du parquet sur cette affaire permet un juste rappel des marges de manœuvre que s'autorise le juge des comptes et des devoirs du comptable en matière de recouvrement de recettes. La conclusion était évidente : si le comptable public a fait des efforts louables pour rétablir la situation d'un poste dégradé, il aurait dû, à sa prise de fonctions, émettre des réserves sur les

titres litigieux ; à défaut, il a engagé sa responsabilité dès lors que les titres en cause n'étaient pas manifestement irrécouvrables à sa prise de fonction.

La Cour des comptes en conclut que « les éléments de contexte invoqués par la chambre, s'ils peuvent venir à l'appui d'une demande de remise gracieuse, ne peuvent exonérer (l'agent comptable) de sa responsabilité personnelle et pécuniaire ».

Conclusions n° 74 du 31 janvier 2012 (Extrait)

(...)

4. Sur les moyens soulevés au fond

1°) Rappel des faits

Des créances avaient été prises en charge par le prédécesseur du comptable sur ses gestions 2003 et 2004. Le comptable entrant en fonctions le 1^{er} juillet 2005 n'avait pas inclus ces créances dans les réserves formées sur la gestion de son prédécesseur. Ces créances se sont trouvées prescrites au plus tard le 31 décembre 2008, date de la sortie de fonctions du comptable.

Saisie par réquisitoire du 6 janvier 2011, la chambre régionale des comptes a jugé qu'il n'y avait pas lieu à charge au triple motif que :

- le poste comptable aurait connu un « contexte difficile » ;
- il existerait un seuil minimal de poursuites, à supposer qu'il s'agisse bien d'un argument à décharger ;
- « aucun des titres en cause n'est présent au dossier ».

2°) La requête en appel conteste le bien fondé de ces trois motifs puisque la situation du poste, lorsqu'elle n'est pas constitutive de force majeure, ne peut être prise en compte par le juge des comptes ; le seuil minimum de poursuite qu'il soit réglementaire ou qu'il ait été régulièrement fixé par l'ordonnateur était supérieur au montant des créances ; enfin, en l'absence de copies ou d'originaux des titres de recettes, le juge aurait dû constater que les informations figurant sur les états de développement des restes à réaliser permettaient de reconstituer l'ensemble des informations nécessaires à la preuve de l'existence des créances.

3°) Le comptable fait essentiellement valoir les efforts entrepris pour rétablir la situation très dégradée du poste. Il ne mentionne aucune circonstance de fait de nature à établir que ces titres n'étaient plus recouvrables lors de sa prise de poste.

4°) Les moyens de la requête sont à examiner au regard du champ de la responsabilité

personnelle et pécuniaire du comptable telle que fixée par la loi et le règlement général sur la comptabilité publique.

(...)

b/ Il n'est pas contesté que les réserves formulées par le comptable à sa prise de fonctions n'ont pas porté sur les titres en débat. L'appelant ne fait état d'aucune circonstance de force majeure de nature à exonérer le comptable de sa responsabilité. Ce point n'est pas défendu par le comptable.

Dans son office le juge des comptes doit s'abstenir de toute appréciation sur le comportement du comptable, hors les cas réservés par la loi. En matière de recettes, le juge doit cependant tenir compte de l'adage « à l'impossible nul n'est tenu », c'est-à-dire que le comptable doit exercer toutes les actions nécessaires au recouvrement des créances prises en charge sans réserve. Ces actions doivent être complètes, rapides et adéquates. Autrement dit le comptable ne saurait être tenu pour responsable des créances qui étaient irrécouvrables dès leur prise en charge ou sa prise de fonctions, de même qu'il ne saurait être responsable de l'insolvabilité du débiteur, à condition d'avoir exercé en temps utiles les démarches garantissant les droits de l'organisme public.

c/ Au regard de ces règles :

Le juge ne peut pas exonérer le comptable de sa responsabilité, à raison des difficultés de fonctionnement du poste. Cette appréciation est de la seule responsabilité du ministre. La question se posera en termes légèrement différents à compter du 1^{er} juillet 2012. Les premiers juges ne pouvaient donc fonder légalement leur décision sur ce motif ;

- les efforts du comptable destinés à faciliter en général le recouvrement des créances au moyen d'accords passés avec l'ordonnateur ne constituent pas un motif d'exonération de la responsabilité du comptable, dès lors qu'il ne démontre pas en quoi cette réorganisation des procédures a eu un effet quelconque sur les démarches en vue du recouvrement de ces titres ; là encore, les premiers juges se sont substitués au ministre pour tenir compte de la réorganisation du poste, ce qu'ils n'étaient pas compétents pour connaître ; la décision n'est donc pas mieux fondée sur ce motif ;

- en ce qui concerne le défaut de présence de copies des titres de recettes en discussion, le comptable n'a jamais contesté l'existence matérielle des titres de recettes ; il disposait dans les écritures de son poste des informations nécessaires au recouvrement de ces titres, dès lors que la régularité de ceux-ci n'était pas en cause ;

Cour des comptes, Chambres réunies, arrêt n° 63691, 2 mai 2012, Lycée polyvalent Vauvenargues d'Aix-en-Provence

Appel ; appel de l'ordonnateur (infirmer le jugement). Procédure ; arrêt rendu après cassation par le Conseil d'État ; loi du 28 octobre 2008 ; prescription ; force majeure ; principe de séparation des ordonnateurs et des comptables.

Par jugement du 3 août 2006, la chambre régionale des comptes PACA avait déchargé le comptable public du Lycée polyvalent Vauvenargues d'Aix-en-Provence de sa gestion pour les exercices 1999 à 2004. Le proviseur de ce lycée devait interjeter appel de ce jugement et la Cour des comptes, rendre un arrêt le 24 juillet 2007 par lequel elle prononçait un sursis à statuer dans l'attente de mesures d'instructions supplémentaires. Elle concluait avec un arrêt du 20 décembre 2007 en infirmant le jugement de la chambre régionale des comptes (Voir à ce sujet, notre commentaire : *Gestion et fin. publ.* 2009. 445).

Sans surprise, l'agent comptable s'est pourvu en cassation et le Conseil d'État, par une décision du 27 juillet 2009 devait, certes, rejeter les moyens invoqués par l'agent comptable, mais lui donner néanmoins une certaine satisfaction, en annulant l'arrêt de la Cour des comptes au motif qu'il appartient à tout juge d'appel, saisi contre un jugement rendu au fond dans des conditions régulières par la juridiction compétente en premier ressort, d'assurer lui-même le règlement de l'affaire. En ne se prononçant pas sur les irrégularités des comptes, la Cour des comptes a méconnu les obligations qui lui incombent (Voir à ce sujet notre commentaire : *Gestion et fin. publ.* 2010. 167).

Pour une vision globale des aspects procéduraux concernant cette affaire, nous renvoyons à notre commentaire sous C. comptes, 18 avril 2011, Lycée professionnel de Vauvenargues à Aix-en-Provence : *Gestion et fin. publ.* 2012. 73. Aux mêmes dates, ce sont en effet deux comptabilités tenues par cet agent comptable qui étaient successivement examinées : celle concernant le lycée polyvalent Vauvenargues et celle concernant le lycée professionnel du même nom. On peut notamment évoquer le jugement rendu le 9 juin 2008 par la chambre régionale des comptes suite au renvoi opéré par la Cour des comptes à l'occasion de sa décision du 20 décembre 2007... et se rappeler la complexité résultant de l'enchevêtrement de ces décisions successives...

De l'arrêt du Conseil d'État en date du 27 juillet 2009, il convenait de retenir que la Cour des comptes, suite à l'infirmerie du jugement rendu par la chambre régionale des comptes, aurait du statuer elle-même au fond et régler l'affaire et non renvoyer l'affaire comme elle l'avait fait.

La Cour des comptes était ainsi logiquement à nouveau saisie de l'affaire sur renvoi du Conseil d'État et ainsi appelée à régler le dossier au fond. Un contentieux traité différemment. À propos du lycée professionnel, la Chambre régionale des comptes, à laquelle la Cour avait renvoyé l'affaire, avait statué au fond par un jugement du 9 juin 2008. Dans son arrêt n° 61208 du 18 avril 2011, la Cour des comptes n'a pu que constater qu'il n'y avait pas lieu à statuer sur les conclusions dirigées contre le jugement du 3 août 2006 ; en effet le pourvoi en cassation contre l'arrêt de la Cour des comptes du 20 décembre 2007 n'étant pas suspensif et la CRC ayant statué avant l'arrêt de cassation du Conseil d'État, le jugement de la CRC était ainsi revêtu de l'autorité de la chose jugée. Pour dire les choses autrement, la Chambre régionale n'aurait pas du statuer puisque la Cour n'aurait pas du lui renvoyer l'affaire ; mais, dans la mesure où la Chambre régionale a été plus rapide que le Conseil d'État et que son jugement n'a pas été contesté par les voies de droit, il est devenu incontestable (*Gestion et fin. publ.* 2012. 73).

Mais dans son arrêt n° 61209 (lycée polyvalent), aucun jugement de chambre régionale des comptes n'était intervenu. La Cour des comptes a ainsi pu reprendre la procédure au moyen d'un arrêt provisoire, réclamer du comptable qu'il produise les justifications de nature à dégager sa responsabilité personnelle et pécuniaire ou, à défaut, la preuve du reversement dans la caisse publique des sommes en litiges. Le présent arrêt commenté vient clore cette procédure et confirmer, à titre définitif, la décharge de la gestion pour l'exercice 1999 par l'effet de la prescription et mettre en débet le comptable pour les exercices 2000 à 2004.

Applicabilité des règles issues de la loi n° 2008-1091 du 28 octobre 2008. Par l'effet de la cassation, l'affaire a été remise en son état antérieur aux arrêts annulés, à savoir dans le cadre du sursis à statuer que la Cour avait prononcé à l'issue de l'audience publique (*Gestion et fin. publ.* 2012. 73). C'est donc très logiquement que la Cour des comptes rappelle que les règles applicables telles que résultant de la loi du 28 octobre 2008, ne trouvent pas à s'appliquer aux procédures en cours ayant donné lieu à des décisions juridictionnelles prises à titre

provisoire et notifiées avant le 1^{er} janvier 2009. En l'espèce, la Cour des comptes avait, par un arrêt provisoire en date du 28 juin 2007 notifié avant le 1^{er} janvier 2009, sursis à statuer sur l'appel dirigé contre un jugement de la Chambre régionale des comptes PACA avant de l'infirmer. La procédure devait donc nécessairement reprendre et se poursuivre selon les règles en vigueur avant le 1^{er} janvier 2009.

Force majeure. Depuis la loi n° 2006-1771 du 30 déc. 2006 (art. 146-1, 6°), la Cour des comptes a la possibilité de prononcer une décharge de responsabilité lorsque le comptable parvient à démontrer que ce sont des circonstances de force majeure, qui l'ont empêché de faire toutes les diligences pour encaisser la recette ou, mais plus difficilement, qui l'ont conduit à opérer la dépense. La force majeure doit résulter d'un fait que le comptable n'aurait pu prévoir ou empêcher (CE, 12 juill. 1907, Nicolle : *Rec. CE* 656). Il n'y a pas force majeure lorsque le comptable ou ses préposés ont fait preuve de négligence (CE, 16 mai 1975, Berger : *Rec. CE* 307). De même, l'insuffisance des effectifs du poste comptable ne peut être considérée comme un cas de force majeure même si elle empêchait le comptable d'assumer ses tâches (même décision). On constate que la Cour fait application des critères classiques (civilistes) de la force majeure, la circonstance invoquée devant par conséquent être imprévisible, irrésistible et extérieure au comptable (C. comptes, 27 janvier 2009, TPG pour l'étranger, n° 53659). En l'espèce, l'agent comptable entendait se prévaloir de conditions anormales de fonctionnement du poste comptable tant au regard de l'insuffisance de ses effectifs que de son organisation. Dans la suite logique de la jurisprudence que la Cour des comptes a façonné en la matière, les circonstances invoquées par le comptable public ne pouvaient qu'être écartées.

Cumul des fonctions d'agent comptable et de gestionnaire. La gestion des établissements publics locaux d'enseignement permet le cumul par un même agent des fonctions de gestionnaire et de comptable de l'établissement. L'agent comptable du lycée polyvalent Vauvenargues entendait se prévaloir de ce dispositif pour échapper à sa responsabilité alors qu'il avait signé des contrats au nom de l'établissement. Rappelant les textes applicables, la Cour des comptes retient qu'aux termes des articles 8 et 49 du décret du 30 août 1985 relatif aux établissements publics locaux d'enseignement, seul le proviseur d'un lycée ou le fonctionnaire auquel il a régulièrement

délégué sa signature est fondé à conclure des contrats et des marchés de fournitures et de travaux. L'agent comptable ne pouvait donc se substituer, comme il l'a fait, à l'ordonnateur pour la signature des contrats de l'établissement. Voir également C. comptes, 29 juillet 2011, Lycée Edouard Le Corbusier Saint Etienne du Rouvray : *Gestion et fin. publ.* 2012 n° 12, p. 82.

Extrait

Sur la procédure devant la Cour :

Considérant que les règles de procédure issues de la loi n° 2008-1091 du 28 octobre 2008 ne s'appliquent pas, aux termes de l'article 34 de ce texte, aux procédures en cours ayant donné lieu à des décisions juridictionnelles prises à titre provisoire et notifiées avant le 1^{er} janvier 2009 ;

Considérant que dans la présente procédure, la Cour a, par un arrêt provisoire du 28 juin 2007 notifié avant le 1^{er} janvier 2009, sursis à statuer sur l'appel dirigé contre un jugement de la chambre régionale des comptes de Provence-Alpes-Côte d'Azur avant d'infirmer celui-ci ; que par suite le jugement des comptes 1999 à 2004 du lycée polyvalent Vauvenargues d'Aix-en-Provence doit se poursuivre selon la procédure en vigueur avant le 1^{er} janvier 2009 ;

Considérant que la Cour, toutes chambres réunies, a statué par un arrêt provisoire du 18 avril 2011 sur les comptes des exercices 1999 à 2004 du lycée polyvalent Vauvenargues d'Aix-en-Provence ;

Considérant que pour les suites à donner aux arrêts provisoires de la Cour, le champ des audiences publiques comprend également, désormais la mise en débat des comptables, ceci résultant des dispositions de l'arrêt CEDH, Martinie c./France, du 12 avril 2006.

Sur la prescription de la mise en jeu de la responsabilité du comptable :

Considérant que la loi n° 2008-1091 du 28 octobre 2008, puis l'article 109 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 ont modifié la rédaction du paragraphe IV de l'article 60 de la loi du 23 février 1963, qui est désormais la suivante : « IV - ... Le premier acte de la mise en jeu de la responsabilité ne peut plus intervenir au-delà du 31 décembre de la cinquième année suivant celle au cours de laquelle le comptable a produit ses comptes au juge des comptes ou, lorsqu'il n'est pas tenu à cette obligation, celle au cours de laquelle il a produit les justifications de ses opérations » ;

Considérant que les comptes des exercices 1999 à 2004 ont été produits respec-

tivement avant les 31 décembre 2000, 31 décembre 2001, 31 décembre 2002, 31 décembre 2003, 31 décembre 2004 et 31 décembre 2005 ;

Considérant qu'en application de ces règles de prescription, le comptable prétend que : « seule la notification d'un premier acte de la mise en jeu de la responsabilité du comptable public constitue une cause interruptive de prescription ; ce premier acte est, dans le cadre de la procédure de double arrêt antérieure à la réforme de la procédure juridictionnelle mise en œuvre à compter du 1^{er} janvier 2009 la notification d'un arrêt provisoire comportant injonction à l'égard du comptable ; en l'espèce, l'arrêt des chambres réunies du 18 avril 2011 qui est le seul pouvant être juridiquement considéré comme le premier acte de la mise en jeu de la responsabilité du comptable au sens de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 ; cet arrêt étant intervenu au-delà du 31 décembre de la cinquième année suivant celle au cours de laquelle le comptable a produit ses comptes au juge des comptes, il méconnaît les dispositions du IV de l'article 60 de la loi du 23 février 1963, le jugement des comptes des exercices 1999 à 2001 étant désormais prescrit ».

Considérant que la prescription de la responsabilité du comptable a été en effet suspendue par l'arrêt n° 61209 du 18 avril 2011 notifié au comptable en cause le 30 mai suivant ;

Considérant toutefois que l'article L. 245-1 du code des juridictions financières, référencé L. 243-1 avant la loi du 28 octobre 2008, indique que « Le comptable, la collectivité locale ou l'établissement public, le représentant du ministère public près la chambre régionale des comptes, le procureur général près la Cour des comptes peuvent faire appel devant la Cour des comptes de toute décision juridictionnelle rendue par la chambre régionale des comptes » ;

Considérant qu'en l'espèce, l'établissement public représenté par le proviseur a régulièrement demandé l'annulation du jugement de décharge du 3 août 2006 de la chambre régionale des comptes de Provence-Alpes-Côte d'Azur et la mise en cause personnelle et pécuniaire du comptable du lycée polyvalent Vauvenargues ; que cet appel a été enregistré par le greffe de la Cour, le 31 octobre 2006 ;

Considérant que dans le cadre de la procédure de jugement des comptes et de la faculté de faire appel, le dépôt d'une requête en appel doit être considéré comme une action en justice interruptive de la prescription ;

Considérant que l'interprétation littérale faite par le comptable des dispositions du IV de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 conduirait à ne pouvoir donner suite à la procédure d'appel prévue expressément par le code des juridictions financières en sa partie législative ;

Considérant que, en conséquence de l'appel du proviseur enregistré le 31 octobre 2006, seuls les comptes produits avant le 31 décembre 2001 peuvent bénéficier de la prescription de cinq ans à la date du 31 décembre 2006 ;

Considérant dès lors que les seuls comptes de l'exercice 1999 sont concernés par l'application rétroactive de la prescription du paragraphe IV de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 ;

Considérant que M. M. est donc déchargé de sa gestion sur l'exercice 1999 par l'effet de la loi.

Sur les autres arguments avancés par le comptable :

Considérant qu'aux termes de l'article L. 146 de la loi de finances rectificative du 30 décembre 2006 ayant modifié l'article 60 de la loi du 23 février 1963, le juge des comptes est désormais fondé à constater l'existence de circonstances constitutives de la force majeure de nature à écarter la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public ; que ce texte est entré en vigueur au 1^{er} janvier 2007 antérieurement à l'arrêt provisoire du 18 avril 2011 ; qu'il convient donc d'examiner si les éléments constitutifs de cette force majeure étaient réunis dans les circonstances de l'espèce ;

Considérant que les faits invoqués en l'espèce, les conditions anormales de fonctionnement du poste comptable et en particulier l'insuffisance de ses moyens en personnels, ne sont pas des circonstances de nature à exonérer le comptable de sa responsabilité sur le fondement de la force majeure ;

Considérant que les autres éléments indiqués par le comptable concernant sa façon de servir et l'absence de préjudice financier pour l'établissement ne sont pas de nature à exonérer le comptable de sa responsabilité ; que ces moyens peuvent être invoqués dans le cadre d'une demande de remise gracieuse.

Sur les créances du GRETA :

Considérant qu'en raison de l'impossibilité matérielle de désigner les débiteurs du lycée polyvalent Vauvenargues au titre des activités du GRETA, le proviseur de l'établissement, dans son appel, a fait valoir que le recouvrement de créances nées de 1999 à 2004 a été gravement compromis ;

Considérant toutefois que la requête du proviseur n'était pas accompagnée des titres de recettes correspondant aux créances du GRETA sur lesquelles étaient demandées la mise en jeu de la responsabilité du comptable ;

Considérant que l'état de solde de ces créances qui figure au dossier au compte n° 412-1 « autres clients - exercices antérieurs » ne peut être rapproché du solde figurant dans les comptes de l'établissement, en particulier au 31 décembre 2004, les comptes des exercices sous revue ayant été détruits ;

Considérant dès lors que les éléments susvisés ne permettent pas au juge des comptes de mettre en jeu la responsabilité du comptable.

Sur les paiements intervenus sur le fondement de contrats :

Considérant qu'aux termes de l'article 20 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique : « les fonctions d'ordonnateur et celles de comptable sont incompatibles » ;

Considérant qu'aux termes des articles 8 et 49 du décret du 30 août 1985 relatif aux établissements publics locaux d'enseignement, seul le proviseur d'un lycée ou le fonctionnaire auquel il a régulièrement délégué sa signature est fondé à conclure des contrats et des marchés de travaux et de fournitures, une fois acquise l'autorisation du conseil d'administration et sous réserve des dérogations prévues ;

Considérant que le cumul par un même agent des fonctions de gestionnaire et de comptable de l'établissement, prévu par le statut des comptables des établissements publics locaux d'enseignement, n'autorise pas ce dernier à se substituer à l'ordonnateur pour la signature des contrats de l'établissement ;

Considérant qu'il n'est pas contesté qu'un fonctionnaire de l'établissement autre que M. M., M. W., a signé le 8 avril 2002 pour le compte du lycée polyvalent Vauvenargues, un contrat avec la société Kärcher ; qu'il en est de même de la signature par M. M. et de son prédécesseur de contrats de fournitures de biens et services divers ;

(...)

Considérant que M. M. devait vérifier que les contrats de fournitures de biens et services divers étaient bien signés par l'ordonnateur ou une personne ayant reçu une délégation régulière à cet effet ;

Considérant que cette condition n'a pas été respectée concernant les contrats dont la liste, non contestée, figurait dans l'arrêt provisoire de la Cour ; que des paiements sont intervenus à hauteur de

1 003,52 € sur l'exercice 1999, 11 563,32 € sur l'exercice 2000, 22 468,40 € sur l'exercice 2001, 32 112,00 € sur l'exercice 2002, 36 677,40 € sur l'exercice 2003 et 42 283,21 € sur l'exercice 2004 ;

Considérant qu'il y a lieu d'exclure les paiements intervenus sur l'exercice 1999, du fait de la prescription acquiescive ;

(...)

Considérant dès lors que la responsabilité de M. M. doit être engagée sur l'ensemble des paiements susvisés, effectués sur les exercices 2000 à 2004, soit un total de 145 104,33 €.

Cour des comptes, 4^e Chambre, arrêt n° 63728, 10 mai 2012, Commune de Ploumilliau

Appel ; appel du comptable (confirmation du jugement). Gestion patente ; recettes ; déclaration de TVA ; compétence respective de l'ordonnateur et du comptable.

En matière de TVA, les obligations déclaratives sont clairement réparties entre l'ordonnateur et le comptable. S'agissant d'un règlement, le comptable public n'a, en la matière, qu'un rôle mécanique de paiement en fonction des déclarations effectuées par l'ordonnateur. Ces règlements effectués par le comptable sont normalement justifiés par un ordre de paiement établi par l'ordonnateur avant chaque échéance et accompagné d'une copie de la déclaration. En conséquence, le montant de l'ordre de paiement établi par l'ordonnateur ne saurait être différent de celui de la déclaration qu'il a faite (C. comptes, 30 avril 2009, Communauté d'agglomération Garlaban-Huveaune-Sainte-Baume : *Gestion et fin. publ.* 2010. 99).

Dans ce cadre, la Cour des comptes a pu infirmer le jugement d'une chambre régionale des comptes qui avait mis un comptable en débet pour défaut de vérification de l'exacte liquidation de mandats émis en paiement de la TVA, en l'absence de toute pièce justificative, notamment des factures. En effet, ces paiements étaient accompagnés des déclarations établies par l'ordonnateur à l'attention de l'administration fiscale qui donnent le montant des opérations soumises à la TVA, le montant de la TVA collectée, le montant de la TVA déductible et le solde d'où résulte le montant à payer (C. comptes, 13 janvier 2010, Syndicat intercommunal d'énergie, d'équipement et d'environnement de la Nièvre (SIEEN) : *Gestion et fin. publ.* 2011. 363).

Parce que le comptable ne dispose d'aucune marge de manœuvre en la matière, sa responsabilité ne saurait donc

être engagée dès lors que les versements qu'il a effectués l'ont été conformément aux ordres de paiement et aux déclarations produits par l'ordonnateur.

S'agissant de la TVA déductible (en ce qu'elle constitue une créance sur le Trésor public) et ainsi que le précise le ministère public dans ses conclusions sur la présente espèce, toute demande de remboursement doit faire l'objet d'un ordre de recette, émis par l'ordonnateur, accompagné d'une copie du dépôt de déclaration.

En la matière, il revient au comptable public de s'assurer de l'émission par l'ordonnateur des titres de recettes correspondant. À défaut, il engage sa responsabilité. C'est ce qu'a également rappelé le ministère public dans ses conclusions, la jurisprudence de la Cour, confirmée en de multiples occasions, ayant considéré que la responsabilité du comptable pouvait être engagée pour ne pas avoir sollicité de l'ordonnateur, dans des délais adéquats, l'émission de ces titres à défaut de laquelle des créances se sont trouvées prescrites au profit du débiteur (C. comptes, 17 février 2010, Office national des forêts, *Gestion et fin. publ.* 2011. 350). Si le comptable ne peut apporter la preuve de ses diligences auprès du comptable pour que soient prises les mesures nécessaires à la mise en recouvrement des créances en cause, le juge des comptes en déduit sa responsabilité (C. comptes, 2 mars 1994, Lycée professionnel hôtelier de Rouen : *La Revue du Trésor* 1994. 695. C. comptes, 3 février 2011, Lycée d'enseignement professionnel agricole Angers-le-Fresne : *Gestion et fin. publ.* 2012. 174).

Conclusions n° 112 du 16 février 2012 (Extrait)

La Cour devra donc répondre (...) : le comptable est-il dégagé de toute obligation en matière de récupération de la TVA :

(...) la Cour pourra se référer à l'instruction n° 75-136 MO du 10 octobre 1975² qui dispose que « les règlements effectués par le comptable sont justifiés par un ordre de paiement établi par l'ordonnateur accompagné d'une copie du dépôt de déclaration ».

Même s'il s'agissait non de règlements, mais de remboursements à obtenir, la référence à l'instruction de 1975 pourra

² Applicable aux collectivités locales et établissements publics locaux qui ont opté pour l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée au titre des opérations relatives à certains de leurs services.

être retenue, les imprimés Cerfa de déclaration étant communs aux paiements et aux demandes de remboursements de crédits de TVA, les seconds dépendant du montant des premiers. De ce fait, toute demande de remboursement devait, symétriquement, faire l'objet d'un ordre de recette, émis par l'ordonnateur, accompagné d'une copie du dépôt de déclaration.

Pour autant, la jurisprudence de la Cour, confirmée à de multiples occasions, considère que la responsabilité du comptable peut être engagée pour ne pas avoir sollicité de l'ordonnateur, dans des délais adéquats, l'émission de ces titres à défaut de laquelle des créances se sont trouvées prescrites au profit du débiteur, en l'espèce l'État, et que c'est bien cette jurisprudence qui a été retenue par la chambre régionale.

Cour des comptes, 7^e Chambre, arrêt n° 63992, 23 mai 2012, Chambre d'agriculture de la Guadeloupe

Procédure ; amendes pour retard ; recours en révision.

Ainsi que le prévoient les dispositions du Code des juridictions financières, il est possible pour le juge des comptes de procéder à la révision d'un arrêt, d'un jugement ou d'une ordonnance, pour cause d'erreur, omission, faux ou double emploi, soit d'office soit sur réquisition du ministère public. Cette réquisition peut être prise de sa propre initiative ou à la demande du ministre du budget, des ministres intéressés ainsi que des représentants des collectivités et établissements publics concernés ou encore du représentant de l'État dans le département ou la région. Cette révision peut également, et très logiquement, être demandée par le comptable ou ses ayants droit en produisant des justifications recouvrées depuis l'arrêt, le jugement ou l'ordonnance.

Le président de la formation de jugement compétente, ou le magistrat délégué à cet effet, désigne alors un magistrat chargé d'instruire la demande en révision. Celle-ci est notifiée aux autres parties, qui disposent d'un délai de quinze jours pour produire un mémoire. Le rapport est communiqué au ministère public, qui présente ses conclusions.

Ces modalités de révision sont issues de la rédaction nouvelle résultant de l'article 29 du décret n° 2008-1397 du 19 décembre 2008 – art. R. 143-1 et R. 243-13 à l'époque de l'espèce commentée ; désormais art. R. 142-15 et R. 242-26 CJF ainsi qu'il résulte des modifications

apportées au code des juridictions financières par le décret n° 2013-268 du 29 mars 2013.

Devant la Cour des comptes, la recevabilité du recours en révision n'était jusqu'alors traditionnellement admise qu'à l'encontre des arrêts définitifs rendus sur les comptes des comptables. Le présent arrêt marque ainsi un revirement consécutif à cette réforme des procédures, en déclarant recevable une demande en révision concernant une amende, toute en rejetant la requête au vu des justifications produites par le demandeur.

Depuis cette réforme, le recours en révision est en effet ouvert contre les arrêts et ordonnances rendues par la Cour, sans plus le restreindre au jugement des comptes. Dès lors, la Cour des comptes a pu juger, ainsi que le mentionne l'arrêt, que l'irrecevabilité des recours en révision contre les arrêts prononçant une amende pour retard ne résultait plus de la rédaction des textes en vigueur. Cette inflexion jurisprudentielle paraissait logique et inéluctable : toute autre solution aurait en effet conduit le juge des comptes, non pas à interpréter les nouveaux textes qui s'imposent à lui, mais à les méconnaître en y ajoutant un critère de recevabilité que le pouvoir réglementaire avait précisément retranché du code des juridictions financières, même si cette modification ne semble pas avoir été délibérément introduite. La lecture des conclusions du parquet le révèle alors qu'il indique « que l'examen des travaux législatifs et réglementaires ne montre pas que la réforme des procédures juridictionnelles avait dans ses objets celui d'élargir le champ d'application de la révision ». Il n'en demeure pas moins que la nouvelle rédaction retenue ne donnait pas d'autre alternative au juge des comptes ; à noter que le rapporteur chargé d'instruire l'affaire soutenait qu'en dépit des termes nouveaux du code des juridictions financières, la voie de la révision n'était restée ouverte que pour le jugement des comptes patents et qu'en conséquence, une requête portant sur une condamnation à l'amende, ne pouvait, conformément à une jurisprudence constante de la Cour, être que rejetée.

Désormais, et à la différence de la procédure antérieure, la formation de jugement compétente statue sur la révision d'un arrêt, d'un jugement ou d'une ordonnance sans distinction, après audience publique, par un arrêt unique sur la recevabilité du recours et, s'il y a lieu, sur le fond de l'affaire.

Une fois le recours en révision déclaré recevable, encore faut-il que les éléments produits à l'appui de cette demande

puissent valablement justifier la révision. Rappelons qu'une requête en révision ne peut être fondée sur des justifications présentées par le comptable qui existaient à la date de l'arrêt contesté mais n'avaient pu être fournies par le comptable (C. comptes, 24 février 2009, Receveur principal des impôts de Poissy-Ouest : *Gestion et fin. publ.* 2010. 95). Il ne saurait donc demander la révision d'un jugement le concernant qu'en produisant « des justifications recouvrées depuis le jugement ou l'ordonnance » (C. comptes, 18 mars 2010, Syndicat de collecte et de traitement des ordures ménagères (SICTOM) de Champagne Berrichonne : *Gestion et fin. publ.* 2011. 354).

Il ne saurait également être possible d'invoquer des arguments de nature procédurale (violation des stipulations de l'article 6 Conv. EDH ou encore du principe du contradictoire) ou de moyens de droit ne reposant sur aucune justification nouvelle (*même décision*).

En l'espèce, le comptable n'a pu fournir que des éléments factuels qu'il pouvait produire à la réception du réquisitoire ou lors de la phase d'instruction menée par le rapporteur désigné. S'agissant de justifications recouvrées depuis l'arrêt, mais que le comptable avait la possibilité d'obtenir à toute époque de l'instance, la Cour des comptes en a déduit qu'une décision de révision rendue au vu de telles justifications, conférerait aux décisions du juge des comptes une précarité incompatible avec le principe de l'autorité qui s'attache à la chose jugée.

Voir également le commentaire de MM. Michaut et Sitbon, AJDA 2012. 2439.

Extrait

Sur la procédure de révision

Considérant qu'en vertu de l'article R. 131-1 du code des juridictions financières, la Cour des comptes statue sur les recours en révision ; que le jugement des requêtes en révision d'un arrêt rendu par une chambre est attribué à cette chambre par l'article 12 de l'arrêt du Premier président en date du 27 décembre 2011 ;

Considérant qu'en application de ces dispositions, il appartient à la septième chambre de statuer sur la demande de M. N., relative à la révision de l'arrêt du 21 décembre 2011 par lequel celle-ci l'a condamné à des amendes d'un montant total de 468 euros, pour retard dans la production des comptes 2005 à 2008 de la chambre d'agriculture de la Guadeloupe.

Sur la recevabilité de la requête

Considérant qu'antérieurement à l'intervention portant réforme des procédures

juridictionnelles devant la Cour des comptes, l'article R. 143-1 du code des juridictions financières disposait que « le comptable peut demander à la Cour des comptes la révision d'un arrêt définitif rendu sur ses comptes en produisant des justifications recouvrées depuis ledit arrêt ... » ; qu'ainsi ce texte admettait les comptables à demander la révision des arrêts définitifs rendus sur leurs comptes, à l'exclusion des arrêts ayant statué sur d'autres objets, tels les arrêts de condamnation à l'amende ;

Considérant que, dans sa nouvelle rédaction issue de l'article 29 du décret n° 2008-1397 du 19 décembre 2008, l'article R.143-1 du code des juridictions financières prévoit dans son premier paragraphe que « le comptable, ou ses ayants droit, peut demander la révision d'un arrêt ou d'une ordonnance en produisant des justifications recouvrées depuis cet arrêt ou cette ordonnance (...) » ; qu'ainsi l'exclusion des arrêts pour amende pour retard dans la production des comptes ne résulte plus du texte actuellement applicable ;

Considérant qu'en application de l'article R. 143-1-1, alinéa 2 du code des juridictions financières, « la requête en révision est adressée au premier président par lettre recommandée avec avis de réception. Elle doit comporter l'exposé des faits et moyens invoqués par le requérant et être accompagnée d'une copie de l'arrêt ou de l'ordonnance attaqué et des justifications sur lesquelles elle se fonde » ; que ces dispositions sont respectées par M. N. ;

Considérant dès lors qu'il y a lieu d'examiner la demande de M. N..

Sur les justifications produites

Considérant que le comptable a produit un calendrier détaillé des étapes menant à la production des comptes ; que ces éléments factuels pouvaient être obtenus par le comptable qui pouvait les produire suite à la réception du réquisitoire ou lors de la phase d'instruction menée par le rapporteur désigné ;

Considérant qu'une décision de révision rendue au vu de justifications recouvrées depuis l'arrêt, mais que le comptable pouvait aisément obtenir à toute époque de l'instance, conférerait aux décisions du juge des comptes une précarité incompatible avec le principe de l'autorité qui s'attache à la chose jugée ;

Considérant au surplus que le comptable n'invoque aucune circonstance de force majeure l'ayant mis dans l'impossibilité de recueillir ces éléments et de s'en prévaloir lors de la première instance ;

Considérant dès lors que la Cour ne peut que rejeter la requête en révision.

Conclusions n° 296 du 20 avril 2012 (Extrait)

2. Sur la recevabilité de la demande

(...) Le rapporteur soutient qu'en dépit des termes de l'article précité du code des juridictions financières, modifiés en dernier lieu par l'article 29 du décret n° 2008-1397 du 19 décembre 2008 portant réforme des procédures juridictionnelles devant la Cour des comptes, les chambres régionales des comptes et la chambre territoriale des comptes de Nouvelle-Calédonie, la voie de la révision n'est restée ouverte que pour le jugement des comptes patents et qu'en conséquence une requête portant sur une condamnation à l'amende ne peut, conformément à une jurisprudence constante de la Cour, être que rejetée.

Il est vrai que l'examen des travaux législatifs et réglementaires ne montre pas que la réforme des procédures juridictionnelles avait dans ses objets celui d'élargir le champ d'application de la révision.

Il est vrai également qu'au vu des dispositions de l'article R. 143-1 dans sa version antérieure au décret précité, le ministère public avait conclu très clairement : « Relevons en revanche que, selon la disposition réglementaire rappelée ci-dessus, la révision peut être demandée par un comptable pour un "arrêt définitif rendu sur ses comptes" ;

Que cette disposition est issue de l'article 14 de la loi du 16 septembre 1807 sur la Cour des comptes, selon lequel les recours en révision n'étaient possibles que contre les seuls arrêts "ayant jugé définitivement un compte", expression plus précise que celle d'arrêt "rendu sur les comptes" ; que la Cour en a déduit à plusieurs reprises que le législateur avait exclu la possibilité de réviser, d'une part, les arrêts de déclaration définitive de gestion de fait (Cour des comptes, 5 juin 1987, Recueil 1986, p. 181) et, d'autre part, les arrêts de condamnation définitive à l'amende, qu'il s'agisse de retard dans la production des comptes (Cour des comptes, 16 juin 1914) ou de gestion de fait (Cour des comptes, 22 juillet 1948 et 6 juillet 1967) ; que la juridiction avait notamment précisé, dans son arrêt Rivaud, que le législateur avait entendu

restreindre la révision "à des circonstances de fait qui ne peuvent se rencontrer en matière de condamnation à l'amende" ;

Quelles que soient les évolutions récentes de la procédure de gestion de fait, sous l'empire des nouveaux textes législatifs et réglementaires comme de la jurisprudence du Conseil d'État et de la Cour européenne des droits de l'homme (CEDH), ne voyons pas de motif au renversement de cette jurisprudence du juge des comptes en matière de révision, une autre voie de recours contre un arrêt d'amende étant ouverte pour le comptable de fait qui peut se pourvoir en cassation en excipant d'une violation de droit ou, dans une certaine mesure, d'erreurs de fait ;

En conséquence, croyons que la Cour pourrait considérer que l'arrêt en cause, qui se borne à condamner M P. à une amende pour gestion de fait de 600 €, n'est pas l'arrêt de jugement du compte de la gestion de fait et n'entre donc pas dans la catégorie des arrêts susceptibles de révision»³.

Néanmoins en l'état actuel des textes, que l'intention en ait été exprimée ou non, la voie de la révision n'est plus expressément limitée aux seuls arrêts et ordonnances portant sur les comptes eux-mêmes, ne laissant au requérant, en espèce d'amende, ouverte que la voie du recours en cassation.

Dans ces conditions, et sauf à maintenir sa jurisprudence antérieure⁴, la Cour pourrait en conséquence accueillir la requête en révision.

La portée d'une telle solution méritera d'être examinée à la lumière de la notion de « justifications recouvrées » depuis l'arrêt, qui paraît renvoyer au jugement du compte et dont on perçoit mal a priori la teneur en matière d'amende.

3. Sur le fond

S'agissant des moyens présentés au fond, le comptable fait valoir de nouveaux arguments par rapport à ceux présentés en réponse au réquisitoire. À l'instar de l'un des comptables de la chambre d'agriculture de Guyane, qui avait fait parvenir à la Cour un calendrier détaillé des étapes menant à la production de ses comptes, M. N. produit un calendrier de même nature et demande à ce qu'il en soit tenu compte dans le cadre de son recours en révision.

L'article R. 143-1 du code des juridictions financières dispose que le comptable est fondé à demander la révision d'un arrêt en « produisant des justifications recouvrées depuis cet arrêt », or, au sens strict, les justifications produites, dont il ne sera

³ Conclusions du Procureur général : Ecole nationale de police de Paris.

⁴ Comme elle l'avait fait entre 1968 et 1985 malgré une modification du texte qui ne restreignait plus la révision aux seuls arrêts portant sur les comptes.

même pas nécessaire de procéder à l'examen détaillé, n'ont pas été recouvrées depuis l'arrêt en cause puisqu'elles étaient déjà connues du comptable qui n'en a pas fait état en réponse au réquisitoire.

La procédure de révision n'ayant pas été créée pour pallier les insuffisances des arguments du comptable dans ses réponses au réquisitoire, mais pour appréhender des faits nouveaux intervenus postérieurement à l'arrêt dont il est demandé la révision, le Ministère public conclura au rejet de la demande formulée par M. N..

Cour des comptes, 7^e Chambre, arrêt n° 64169, 4 juin 2012, Ecole nationale vétérinaire, agroalimentaire et de l'alimentation Nantes-Atlantique

Procédure ; impartialité. Gestion de fait ; personnes susceptibles d'être déclarées gestionnaires de fait ; personne morale de droit public. Gestion de fait en recettes ; redevances pour service rendu.

La société Virbac Nutrition avait sollicité le GIP Centre de recherche en nutrition humaine de Nantes (GIP CRNH) ainsi que MM. D. et N., professeurs de l'Ecole nationale vétérinaire de Nantes (ENVN) aux fins de réalisation d'une étude sur les effets d'un produit d'alimentation animale sur les chats et chiens sains adultes. Le GIP ne disposant pas de moyens propres à ces études, ce sont ceux de l'Ecole nationale vétérinaire de Nantes – devenue Ecole nationale vétérinaire, agroalimentaire et de l'alimentation Nantes-Atlantique – qui ont été utilisés (mise à disposition de l'unité de nutrition, d'un technicien d'animerie et prise en charge de certains coûts analytiques directement en lien avec ces contrats). L'utilisation des moyens de l'ENVN s'est toutefois effectuée sans qu'aucun contrat ne soit signé avec l'Ecole, ni avec la Société Virbac Nutrition ni avec le GIP CRNH.

En procédant ainsi à l'encaissement sans titre du produit de travaux exécutés avec les moyens de l'ENVN, le GIP CNRH et MM. N. et D. se sont ainsi ingérés dans les fonctions de comptable public et sont déclarés gestionnaires de fait.

Procédure. Deux éléments peuvent ici être retenus. En premier lieu, s'agissant de la lettre du président de la 7^{ème} chambre adressée à l'ordonnateur de l'ENVN le 21 juillet 2008 invitant ce dernier à émettre des titres de recettes à l'encontre de MM. N. et D. concernant des versements indus réalisés par la Société Royal Canin non visés dans le réquisitoire du

procureur général, la Cour des comptes retient que ces versements n'étaient pas visés dans le réquisitoire du procureur général et qu'en conséquence, la jurisprudence « Labor Métal » ne pouvait trouver à s'appliquer.

Rappelons qu'en application du principe général du droit d'impartialité, la juridiction financière ne peut prononcer une gestion de fait lorsqu'elle est considérée comme ayant « préjugé » l'affaire, par exemple en la mentionnant antérieurement dans le rapport public annuel (CE, ass., 23 février 2000, Labor Métal : Rec. CE 83 ; RFD adm. 2000. 435, concl. Seban ; La Revue du Trésor 2000. 682. CE, 13 février 2002, Abran : La Revue du Trésor 2004. 141 ; RFD adm. 2004. 815). Ceci vaut, plus généralement, pour l'ensemble des communications émanant de la Cour des comptes, qu'elles soient ou non confidentielles, telles que les référés, notes du parquet, lettres du président, rapports particuliers, relevés de constatations provisoires... (voir à ce propos, Cour des comptes, Chambres réunies, Avis sur la portée des arrêts du Conseil d'État des 23 février et 19 avril 2000, Labor Métal et autres concernant les procédures des juridictions financières, La Revue du Trésor 2000. 683). Il en va de même à propos d'une communication administrative de la Cour signée du Président de la formation de jugement saisie par le réquisitoire (C. comptes, 12 novembre 2009, Institut français du Royaume-Uni : Gestion et fin. publ. 2010. 471).

Les conséquences de l'arrêt « Labor Métal » valent également pour les communications publiques émanant des chambres régionales (rapports d'observations, avis de contrôle budgétaire, avis sur les marchés ou conventions de délégation de service public, avis sur certaines délibérations prises par le conseil d'administration d'une société d'économie mixte locale, etc. : C. comptes 31 janvier 2002, OPHLM de Lyon : La Revue du Trésor 2003. 222, concl. min. publ. CE, 27 juill. 2005, Weygand et Bernardini, n° 263302 et 263351 : Rec. CE 364 ; AJDA 2005. 2016, concl. Guyomar, La Revue du Trésor janv. 2006. 37). Voir également notre note sous Cour des comptes, 4^e Chambre, arrêt n° 34024, 17 octobre 2002, Commune de Béthune : La Revue du Trésor 2003. 683.

En second lieu, le réquisitoire du 12 janvier 2009 a interrompu la prescription pour les actes constitutifs de gestion de fait commis moins de dix ans avant cette date soit le 12 janvier 1999. Rappelons que dans le cadre des procédures en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2009, le réquisitoire introductif d'instance a pour effet

d'interrompre la prescription (CRC Rhône-Alpes, 12 mars 2002, Commune de Megève : La Revue du Trésor 2002. 761 ; RFDA 2003. 595). L'interruption peut également résulter, selon le Parquet, d'une mention explicite figurant dans un arrêt antérieur jugeant les comptes du comptable patent de l'organisme ou de la personne concernée (C. comptes, 22 octobre 2004, Droits de pêche dans la ZEE de la Polynésie Française : La Revue du Trésor 2005. 444. C. comptes, 20 avril 2005, Karsenty et Fondation d'Aguesseau : Lebon 151 ; AJDA 2005. 105, note Lascombe et Vandendriessche ; La Revue du Trésor 2006. 31, concl. Guyomar ; Dr. adm. 2005. 105, note Lombard). L'action en déclaration de gestion de fait peut également être interrompue par une audition devant la Cour des comptes et peut être suspendue par le renvoi de l'affaire devant les chambres réunies (C. comptes, 21 septembre 2009 SMASH : RF fin. publ. 2011, n° 113, chron. Doyelle). Mais une fois le jugement définitif de gestion de fait passé en force de chose jugée, rien ne s'oppose, même si la gestion de fait remonte à une période supérieure à dix ans, à ce que le juge fixe la ligne de compte et, éventuellement prononce débet et amende. La Cour des comptes semble ainsi indiquer que la prescription de dix ans ne concerne que la déclaration de gestion de fait (C. comptes, 30 mai 2002, Commune d'Huez : La Revue du Trésor 2003. 395. C. comptes, ch. réun., 7 juill. 2003, Commune de Levallois-Perret : La Revue du Trésor 2004. 386 ; RFDA 2004. 797. C. comptes, 25 mars 2004, Commune de Levallois-Perret : Rec. C. comptes 15 ; La Revue du Trésor 2005. 179 ; RFDA 2005. 650. C. comptes, 29 avr. 2004, Commune d'Itancourt : La Revue du Trésor 2005. 186).

L'interruption vaut pour tous les comptables de fait, qu'ils aient été ou non connus au moment où intervient l'acte interruptif. Dès lors, l'élargissement du périmètre de la gestion de fait est possible, même s'il doit conduire, au-delà du délai de dix ans, à la mise en cause de personnes non visées par l'acte interruptif (CRC Île-de-France, 14 nov. 2003, Gestion de fait des deniers du lycée La Fayette à Champagne-sur-Seine : La Revue du Trésor 2004. 458). Elle a pour effet d'obliger le juge des comptes à limiter ses investigations aux seuls faits intervenus moins de dix ans avant le premier acte interruptif (CRC Rhône-Alpes, 20 oct. 2004, Commune de Vaujany : RFDA 2005. 640. CRC Rhône-Alpes, 18 mai 2005, Office du tourisme de l'Alpe-d'Huez : La Revue du Trésor 2006. 281. CRC Champagne-Ardenne, 12 avril 2007,

Commune de Chooz : *La Revue du Trésor* 2007. 1023).

Gestion de fait. La gestion de fait est, en l'espèce, constituée par les modalités d'exécution des contrats de recherche conclus entre la société Virbac Nutrition et le GIP CRNH. Ce sont, en effet, les moyens de l'ENVN qui ont permis la réalisation de ces contrats.

Les auteurs de la gestion de fait ont bien tenté de justifier cette utilisation par le positionnement de l'ENVN. Mais comme l'a relevé la Cour des comptes, l'ENVN ne faisait pas partie des membres fondateurs du GIP au moment du contrat ; la délibération du CNRH prévoyant que l'ENVN devenait membre associé du GIP était, en effet, postérieure aux faits reprochés. En outre, aucune convention entre l'ENVN et le CRNH n'avait été conclue pour assurer la mise à disposition des moyens de l'ENVN pour la réalisation de ces contrats.

Un parallèle peut ici être effectué avec l'abondante jurisprudence concernant les contrats de recherches des universités. Il est en effet fréquent que de tels contrats soient passés sans que les unités de recherche concernées y soient associées, leurs moyens utilisés en vue de leur réalisation et ce, en marge, des règles applicables de la comptabilité publique. À chaque fois, le juge des comptes est amené à constater la gestion de fait en résultant et à engager la procédure de jugement des comptes correspondants (C. comptes, 12 avril 1978, 11 juill. 1978 et 23 av. 1980, Association pour le développement des relations entre l'économie et la recherche, CNRS et diverses universités : *Rec. C. comptes* 117. C. Comptes, 3 juin 1992, 5 févr. 1996, Muséum d'histoire naturelle (laboratoire de zoologie) : *La Revue du Trésor* 1996. 420. C. comptes, 5 juill. 1993, Association pour le développement des sciences biophysiques, Muséum national d'histoire naturelle : *Rec. C. Comptes* 82 ; *La Revue du Trésor* 1994. 113. C. comptes, 25 mars 1999, Université Claude Bernard Lyon I, Association Collège universitaire Rhône-Alpes d'Implantologie Orale : *La Revue du Trésor* 1999. 770. C. comptes 13 décembre 2004 et 27 janvier 2005, Université de Savoie – Centre européen de recherche en génie de l'environnement : *La Revue du Trésor* 2005. 613. C. comptes, 20 décembre 2004 et 20 janvier 2005, Université de Strasbourg I – Louis Pasteur. Association pour le développement de la recherche génétique moléculaire : *La Revue du Trésor* 2005. 614).

Parfois, le schéma d'extraction des deniers publics (en dépenses comme en recettes) prend des formes élaborées,

révélant la volonté manifeste des auteurs de la gestion de fait, de contourner les règles de la comptabilité publique. Tel est souvent le cas lorsqu'une association – parfois transparente – est utilisée voire créée pour les besoins de l'affaire (C. comptes, 20 janvier 2005, Association d'anthropologie appliquée – Université Paris V René Descartes : *La Revue du Trésor* 2005. 616 ; *AJDA* 2005. 1337, note Groper (déclaration de gestion de fait). C. comptes, 21 octobre 2008, Association d'anthropologie appliquée – Université Paris V René Descartes : *Gestion et fin. publ.* 2010. 90 (fixation de la ligne de compte). C. comptes, 10 février 2010, Université François Rabelais de Tours – Gestion de fait de l'Association pour le développement de l'électronique industrielle en Val-de-Loire : *Gestion et fin. publ.* 2011. 346).

Rappelons enfin que l'encaissement de recettes afférentes à des contrats de recherche exécutés par le personnel, dans les locaux et avec le matériel de la personne publique constitue une infraction aux règles d'exécution des recettes et des dépenses (article L. 313-4 C.J.F) qui expose ses auteurs à un déferé en Cour de discipline budgétaire et financière (CDBF, 30 septembre 1987, Le Goff, École des hautes études en sciences sociales (EHESS), Association Marc Bloch : *Rec. CE* 515 ; *Rec. CDBF* tome II. 94).

Périmètre de la gestion de fait. Il est assez rare que des personnes morales (ici de droit public) soient attirées dans le périmètre d'une gestion de fait.

Lorsqu'une personne morale est impliquée dans une gestion de fait, le juge des comptes peut, en effet, opter pour trois possibilités :

- ne retenir que la responsabilité des personnes physiques. Ce sera très souvent le cas lorsque les personnes physiques concernées, sont les dirigeants de la personne morale mise en cause (C. comptes, 3 octobre 1991, Amicale des locataires de la Cité de Bellevue et autres, Office d'HLM de la Seine-Saint-Denis : *La Revue du Trésor* 1992. 564 ; *RF fin. publ.* 1992 n° 39, p. 176) ;

- ne retenir que la responsabilité de la personne morale (C. comptes, 24 juin et 1^{er} juillet 1992, 6 juillet 1995, Association dénommée Centre d'études et de promotion de la recherche et des enseignements technologiques de l'IUT d'Orsay : *Rec. C. comptes* 67 ; *La Revue du Trésor* 1996. 34) ;

- retenir la responsabilité solidaire des personnes physiques et morale (C. comptes, 10 février 2010, Université François Rabelais de Tours – Gestion de fait de l'Association pour le dévelop-

pement de l'électronique industrielle en Val-de-Loire : *Gestion et fin. publ.* 2011. 346). C'est le cas en particulier lorsque la gestion de fait concerne simultanément les personnes morales et leurs dirigeants – ce qui est notamment le cas lorsqu'une association est utilisée pour pratiquer cette gestion (CRC Languedoc-Roussillon, 27 avril 1989, Association montpelliéraine et départementale d'aide à la santé mentale : *La Revue du Trésor* 1991. 850 ; C. Comptes, 15 avril 1992 et 12 juillet 1995, SOFREMÉR : *La Revue du Trésor* 1996. 419 ; 9 juillet 1993 et 28 septembre 1995, Association de promotion touristique de Tahiti et de ses îles, *La Revue du Trésor* 1996. 248. C. comptes, 5 juillet 1993, Société pour l'inventaire de la faune et de la flore : *Rec. C. comptes* 203 ; *La Revue du Trésor* 1996. 422. C. comptes 13 février 1995 et 25 février 1996, Société des amis du musée d'Orsay : *La Revue du Trésor* 1996. 326. CRC Pays de la Loire, 9 juillet 1996 et 16 avril 1998, Centre d'aide par le travail de Savenay : *La Revue du Trésor* 1999. 116. C. comptes, 25 mars 1999, Association pour favoriser le fonctionnement de l'institution consulaire : *La Revue du Trésor* 1999. 774 et nos obs.). Également C. comptes, 16 décembre 1998, DDE de la Réunion et CCI de la Réunion, *La Revue du Trésor* 2000. 39.

La présente espèce illustre cette autre configuration au terme de laquelle les personnes physiques déclarées gestionnaires de fait, ne participent pas nécessairement à la gouvernance de la personne morale également reconnue comptable de fait.

Attirer une personne morale dans le périmètre de la gestion de fait peut trouver différentes explications. Il est clair en premier lieu que la responsabilité de la personne morale peut ne pas être recherchée si elle ne dispose en fait d'aucune autonomie véritable et constitue seulement une "façade" créée uniquement dans le but d'échapper à l'application des règles de la comptabilité publique. La Cour a ainsi développé une abondante jurisprudence relative aux "associations transparentes", stigmatisant l'absence d'indépendance des organes de la personne morale qui se rencontre notamment quand l'association est présidée de droit par un fonctionnaire d'autorité ou un élu local, quand les autres membres sont des fonctionnaires ou quand les biens affectés à l'association demeurent la propriété de la collectivité publique en vertu des statuts (C. comptes, 26 mai 1992, Médecin et autres, Association Nice-communication : *Rec. C. comptes* 49 ; *La Revue du Trésor* 1992. 662 ; *Rev. adm.* 1992. 528 ; *GAJF* 4^e éd. n° 38 ; C.

comptes, 4 mai 1993, Association Œil émergence et autres, Commune de La Ciotat : *Rec. C. comptes* 62 ; *La Revue du Trésor* 1993. 697 ; *RF fin. publ.* 1994 n° 47, p. 177). La Cour relève également que l'association n'a ni membres actifs, ni cotisations, ni assemblée générale et que ses ressources proviennent toutes du budget public (C. comptes, 15 décembre 1995, Maire de Tarascon : *Rec. C. comptes* 104 ; *La Revue du Trésor* 1996. 175. C. comptes, 2 octobre 1997, ancien maire de Noisy-le-Grand : *La Revue du Trésor* 1998. 169. V. aussi CRC Ile-de-France, 6 décembre 1994, 7 février 1996, Association Centre culturel Michel Simon à Noisy-le-Grand : *La Revue du Trésor* 1997. 679).

Si la personne morale existe non seulement "juridiquement" mais également concrètement et dispose ainsi d'une autonomie véritable, il n'en reste pas moins vrai qu'elle ne s'exprime que par l'intermédiaire de ses organes, de ses dirigeants, en d'autres termes, par le biais de personnes physiques qui agissent en son nom. Toutefois, même dans cette hypothèse, la personne morale est susceptible d'être déclarée comptable de fait lorsqu'il est possible de prouver que les agissements irréguliers ont été la conséquence de sa volonté propre, et non de celle de ses organes. La Cour a ainsi indiqué qu'il n'y a pas lieu de déclarer les dirigeants d'une association personnellement comptables de fait conjointement avec celle-ci lorsque les irrégularités constatées ne sont pas séparables des fonctions qu'ils exerçaient au sein de l'organisme (C. comptes, 3 octobre 1991, Amicale des locataires de la Cité Bellevue-Solaires à Villepinte : *RF fin. publ.* 1992. 176). De même lorsque la décision de la personne morale ne peut être attribuée à une personne physique en particulier mais résulte d'une délibération collégiale (C. comptes, 16 décembre 1998, DDE de la Réunion et CCI de la Réunion : *La Revue du Trésor* 2000. 39).

Une fois admis le principe de l'inclusion de la personne morale dans le périmètre de la gestion de fait, se pose alors une deuxième série de difficultés tenant à la qualité de personne morale de droit public.

On constate en premier lieu que les hypothèses en sont relativement rares en jurisprudence, ce qui semble logique dans la mesure où la plupart des personnes morales de droit public sont soumises au droit de la comptabilité publique et que leurs opérations financières sont prises en charge par un comptable public. Ce dernier pourra ainsi être déclaré en gestion de fait lorsqu'il a participé activement à celle-ci (C. comptes,

12 avril 1949, *Bonnell et Cohen-Solal*, Commune mixte de Guergour : *Rec. C. comptes* 25 ; *GAJF* 4^e éd. n° 41 et *jurisprudence citée* p. 354. C. comptes, 16 avril 1959, M. Canton, contrôleur principal du Trésor à la perception d'Aigrefeuille-sur-Maine. : *Rec. C. comptes* 12. C. comptes, 2 décembre 1954, OPHLM de Huningue : *Rec. C. comptes* 53) ou lorsqu'il a connu ou toléré les opérations irrégulières (C. comptes 16 mars 1977, Saurel et Ludon : *Rec. C. comptes* 133. C. comptes, 11 septembre 1996, 3 avril 1997, 13 et 27 novembre 1997, Association ENA-recherche : *La Revue du Trésor* 1998. 253). Cette jurisprudence s'applique tout particulièrement en cas de mandats fictifs.

Si une personne publique s'ingère dans le maniement des deniers d'une autre personne publique (C. comptes, 16 décembre 1998, DDE de la Réunion et CCI de la Réunion : *La Revue du Trésor* 2000. 39), c'est le comptable patent qui aura permis la réalisation des opérations en exécutant des recettes ou des dépenses relevant de la compétence d'un autre comptable de droit qui sera déclaré gestionnaire de fait (C. comptes, 7 mai et 2 octobre 1958, Bantas et Moreau, régie départementale des passages d'eau de la Vendée : *Rec. C. comptes* 69 ; 20 juin 1996 et 8 octobre 1997, Préfets, recteurs successifs de la Réunion et autres : *La Revue du Trésor* 1998. 174). C'est le cas par exemple s'agissant de l'exécution par des comptables d'établissements publics de dépenses engagées par les services de l'État, contraire au principe d'autonomie de ces établissements (C. comptes, 21 novembre 1995, référé n° 8030 : *Rec. C. comptes* 289. Voir déjà CRC Alsace, 22 septembre 1994, Lettres du procureur général n°s 4383 et 4384 : *Rec. C. comptes* 258).

Il résulte de ce qui précède que l'hypothèse de l'inclusion directe de la personne morale de droit public dans le périmètre de la gestion de fait se rencontrera tout particulièrement s'agissant de personnes publiques non soumises au droit de la comptabilité publique et, spécialement, d'établissements publics non dotés de comptables publics (C. comptes, 16 décembre 1998, DDE de la Réunion et CCI de la Réunion : *La Revue du Trésor* 2000. 39 avec *les particularités entourant le statut juridique des organismes consulaires*. C. comptes, 7 mars 2001, Agence nationale pour les chèques-vacances : *La Revue du Trésor* 2002. 199). C'est également le cas des GIP qui peuvent ne pas être dotés d'un comptable public (décret n° 83-204 du 15 mars 1983 relatif aux groupements d'intérêt public définis par l'art. 21 de la loi d'orientation

et de programmation pour la recherche et le développement technologique de la France, art. 5 – JO 18 mars 1983, p. 812). Voir également à ce sujet, M. Lascombe, Le juge financier et les établissements publics, in « Etudes en l'honneur de Pierre Sandevor : Service public, services publics », *L'Harmattan* 2000, p. 61.

Pour l'espèce commentée, la Cour des comptes a donc retenu la qualité de gestionnaires de fait du GIP CRNH et des deux professeurs de l'ENVN. Ce périmètre défini, la Cour des comptes leur a très logiquement enjoint de produire leur comptabilité sous un délai de trois mois.

Extrait

Sur divers points de procédure

Considérant que la lettre du président de la septième chambre de la Cour, en date du 21 juillet 2008, demandant à l'ordonnateur de l'ENVN l'émission de titres de recettes à l'encontre de MM. N. et D., concerne des versements réalisés par la société Royal Canin à leur profit ; que ces versements ne sont pas visés dans le réquisitoire du procureur général ; que, dès lors, la jurisprudence dite « Labor Métal » ne peut s'appliquer au cas d'espèce ;

Considérant que les arguments développés et fournis par les parties, jusqu'à la fin de l'audience publique du 2 mai 2012, ont été pris en compte, soit bien au-delà de la clôture de l'instruction constituée par le dépôt du rapport ; qu'ainsi, l'invocation d'un courrier électronique du greffe de la chambre indiquant que le rapporteur prendrait contact avec les personnes concernées, outre le fait que le rapporteur est libre de son instruction, ne peut qu'être sans effet sur le caractère contradictoire de la procédure ;

Sur l'application des règles de prescription

Considérant qu'en application des dispositions de l'article L. 131-2 du code des juridictions financières, la prescription de l'action en déclaration de gestion de fait est décennale, mais qu'elle est interrompue par tout acte de poursuite ou d'instruction ;

Considérant que le réquisitoire introductif d'instance du procureur général près la Cour des comptes, en date du 12 janvier 2009, a saisi la Cour des comptes et interrompu la prescription pour les actes constitutifs de gestion de fait commis moins de dix ans avant cette date ;

Considérant que, dans la présente affaire, les actes présumés constitutifs de gestion de fait sont des paiements effectués par une société commerciale ;

Considérant dès lors que la déclaration de gestion de fait est atteinte par la pres-

cription décennale pour les paiements antérieurs au 12 janvier 1999 ;

Sur le processus constitutif d'une gestion de fait

Considérant que la société Virbac Nutrition avait reçu et honoré, entre février 2004 et novembre 2007, douze factures, six émises par le GIP CRNH de Nantes, trois par M. N. et trois par M. D. et avait procédé à l'envoi de deux chèques à MM. N. et D. pour un montant total de 291 846,52 € ;

Considérant que ces sommes avaient été perçues dans le cadre de contrats liant le GIP CRNH de Nantes à la société Virbac Nutrition, contrats exécutés avec les moyens de l'ENVN, alors même que cette dernière n'avait passé de convention ni avec la société Virbac Nutrition, ni avec le GIP CRNH de Nantes ;

Considérant que le GIP CRNH de Nantes ne disposait pas de moyens propres pour réaliser les études considérées et notamment pas d'animalerie ; qu'ainsi les contrats avaient été exécutés avec la mise à disposition, par l'École nationale vétérinaire, de l'unité de nutrition et d'un technicien d'animalerie et la prise en charge de certains coûts analytiques directement en relation avec les contrats, pour des montants non précisés ;

Considérant que la convention constitutive du GIP CRNH de Nantes prévoit que des locaux et équipements peuvent être mis à disposition du GIP par l'un de ses membres mais doivent faire l'objet d'une convention annuelle entre les parties ; que toutefois l'ENVN ne faisait pas partie des membres fondateurs du GIP CRNH de Nantes en 1995 ;

Considérant que le fait que l'équipe de recherche mobilisée sur les contrats financés par la société Virbac Nutrition soit une équipe de l'Institut national de recherche agronomique (INRA), organisme faisant partie du GIP, ne suffit pas pour considérer que les moyens de l'ENVN devaient, dans le cadre de ces contrats, être mis à disposition puisque la convention signée entre l'INRA et l'ENVN portant la création d'une unité dénommée « nutrition et endocrinologie » dispose, en son article 7-1, que : « les contrats de recherche... que l'Unité souhaite établir avec des organismes tiers, publics ou privés, français ou étrangers, sont signés et gérés par l'ENVN » ;

Considérant l'absence de convention signée par l'ENVN avec le GIP CRNH de Nantes ;

Considérant que ce n'est que par délibération du conseil d'administration du GIP CRNH de Nantes, en date du 4 novembre 2005, qu'un avis favorable a été émis pour que l'ENVN devienne membre associé, en vertu des dispositions de l'article 6 de la convention constitutive du GIP, sous réserve du versement d'une cotisation annuelle de 1 000 € ;

Considérant que l'ENVN devait produire, en application de cette délibération, pour l'exercice 2006 un descriptif de sa contribution en nature et en apports intellectuels ; que cette contribution devait être actualisée chaque année ;

Considérant que le directeur de l'ENVN n'a fourni les éléments demandés que par lettre du 15 novembre 2006 en précisant que serait notamment impliquée : « l'unité de nutrition et d'endocrinologie... qui met à disposition collaboration, installations et compétences en matière de modèles animaux (principalement pour l'heure, obésité et insulino-résistance) » ;

Considérant qu'en conséquence, la formalisation susvisée des relations entre l'ENVN et le GIP CRNH de Nantes ne peut en aucun cas concerner des opérations antérieures au 1^{er} janvier 2006 ;

Sur la qualité de gestionnaire de fait du GIP CRNH de Nantes

Considérant que les versements de la société Virbac Nutrition au GIP CRNH de Nantes concernent des factures émises en 2004, 2005, 2006 et 2007 résultant des contrats passés entre la société Virbac Nutrition et le GIP ;

Considérant que le maniement des sommes reçues de l'entreprise par le GIP CRNH de Nantes constitue sa qualité de gestionnaire de fait, dès lors que la qualité de membre ou de membre associé de l'ENVN n'était pas reconnue et qu'aucune convention ne mettait à disposition du GIP les moyens de l'ENVN ;

Considérant que pour l'ensemble de ces motifs, la qualité de gestionnaire de fait des deniers de l'ENVN doit être reconnue, à l'encontre du GIP CRNH de Nantes, pour les versements effectués pour des travaux antérieurs au 1^{er} janvier 2006, date à laquelle il est possible de considérer que l'ENVN est devenue membre associé et pouvait ainsi mettre à la disposition du GIP des moyens ;

Sur la qualité de gestionnaire de fait de M. N.

Considérant que les versements de la société Virbac Nutrition à M. N. concernent des factures émises en 2004, 2006 et

2007 et sont liés aux contrats passés entre la société et le GIP CRNH de Nantes ;

Considérant que sur les factures présentes au dossier, adressées par M. N. à la société, figure l'en-tête de l'ENVN ;

Considérant que l'objet des factures porte sur une « collaboration concernant l'étude ... » ; que la distinction intellectuelle faite entre les études prévues dans le cadre des conventions susvisées et des prestations d'expertise réalisées par les professeurs N. et D. « eux-mêmes et pour leur propre compte », n'est appuyée par aucun document probant ;

Considérant que M. N. n'avait passé aucun contrat particulier avec la société Virbac Nutrition ;

Considérant que M. N. n'a pas informé le directeur de l'École de ses relations pécuniaires avec cette société, ni a fortiori obtenu une autorisation de cumul de rémunérations ;

Considérant que le maniement des sommes reçues de l'entreprise par M. N. constitue sa qualité de gestionnaire de fait ;

Considérant toutefois qu'il convient de distinguer les périodes suivant que la qualité de membre associé du GIP pouvait ou non être reconnue à l'ENVN ;

Considérant qu'ainsi M. N. ne peut être reconnu gestionnaire de fait des deniers de l'ENVN que pour les versements effectués pour des travaux antérieurs au 1^{er} janvier 2006 ; que pour les versements postérieurs à cette date, sa qualité de gestionnaire de fait ne pourrait être reconnue qu'en ce qui concerne le GIP CRNH de Nantes ;

Considérant cependant que le réquisitoire ne concerne qu'une déclaration de gestion de fait des deniers de l'ENVN ;

Considérant dès lors, que pour l'ensemble de ces motifs, la qualité de gestionnaire de fait de M. N. doit être déclarée pour les versements effectués par la société Virbac Nutrition pour les travaux effectués antérieurement au 1^{er} janvier 2006 ;

(...)

Sur la suite de la procédure

Considérant que l'article 60 de la loi de finances n° 63-156 du 23 février 1963 modifiée, en son paragraphe XI dispose que « Toute personne qui, sans avoir la qualité de comptable public ou sans agir sous contrôle et pour le compte d'un comptable public, s'ingère dans le recouvrement de recettes affectées ou destinées à un organisme public doté d'un poste comptable ou dépendant d'un tel

poste doit, nonobstant les poursuites qui pourraient être engagées devant les juridictions répressives, rendre compte au juge financier de l'emploi des fonds ou valeurs qu'elle a irrégulièrement détenus ou maniés » ;

Considérant que les personnes déclarées gestionnaires de fait doivent produire au juge des comptes un compte des opérations qui les concernent, en recettes et en dépenses, et que ce compte individualisé doit être signé par chaque comptable de fait ;

Considérant que si des dépenses figurent au compte produit, elles doivent être accompagnées de toutes les justifications et d'une délibération du conseil d'administration de l'ENVN sur leur utilité publique ;

Considérant que les sommes versées par la société Virbac Nutrition correspondant à des travaux effectués avant le 1^{er} janvier 2006 ont été précisément définies dans les documents concernant la présente phase de procédure et qu'un délai de trois mois est suffisant pour établir et signer les comptes à produire.

Cour des comptes, 7^e Chambre, arrêt n° 64170, 4 juin 2012, École nationale vétérinaire, agroalimentaire et de l'alimentation Nantes-Atlantique

Procédure ; impartialité. Gestion de fait ; gestion de fait en recettes ; redevances pour service rendu.

Même cause, même effet, pourrait-on écrire : avec son arrêt n° 64169 rendu le même jour, la Cour des comptes avait déjà reconnu la qualité de gestionnaire de fait à deux professeurs de l'École nationale vétérinaire, agroalimentaire et de l'alimentation Nantes-Atlantique à raison d'émoluments perçus de sociétés pour lesquelles ils avaient réalisé des tests en laboratoire grâce aux moyens de cette école sans qu'aucun contrat ne soit toutefois signé avec elle. La Cour des comptes devait en déduire une ingérence dans les fonctions de comptables publics et les déclarer gestionnaires de fait.

Un semblable schéma se retrouve avec l'espèce 64170 à une exception près : dans la première de ces espèces, la gestion de fait s'était pratiquée au travers du GIP Centre de recherche en nutrition humaine de Nantes. Dans la présente espèce, les deux professeurs ont agi de manière plus expéditive en adressant directement aux sociétés concernées leurs factures d'honoraires. Relevant des

flux financiers intervenus parallèlement aux contrats de recherche signés par l'ENVN avec ces sociétés, la Cour des comptes rappelle qu'en pareille hypothèse, l'intégralité des recettes aurait dû être versée dans la caisse de l'ENVN. Ces professeurs, en procédant à l'encaissement sans titre du produits de travaux exécutés avec les moyens, sans en informer l'école et sans avoir obtenu d'autorisation de cumul à cet effet, se sont comportés comme des comptables de fait. La Cour des comptes leur enjoint, très logiquement, de produire leurs comptes dans un délai de trois mois.

Extrait

Sur le processus constitutif d'une gestion de fait

Considérant que l'École nationale vétérinaire de Nantes, représentée par sa directrice ainsi que par MM. N. et D., responsables scientifiques de l'unité de nutrition et alimentation, avait signé, le 10 juillet 2001, avec la société NESTEC SA (dénommée NESTLE), une convention de recherche en nutrition animale FR2, intitulée « *étude des variations de l'utilisation digestive et de la composition urinaire chez le chien et le chat consommant des aliments industriels* », pour une durée de trois ans et un montant annuel prévisionnel de 718 039 francs (soit 109 465 €) ; que l'avenant du 20 décembre 2001 a fait courir le délai de trois ans à compter du 1^{er} octobre 2001 ;

(...)

Considérant qu'une convention UC4 avait été signée le 12 décembre 2006 entre l'École nationale vétérinaire de Nantes, représentée par son directeur ainsi que MM. N. et D., responsables scientifiques de l'unité de nutrition et alimentation, et la société devenue MASTERFOODS GmbH, intitulée « *Etude des variations de l'utilisation digestive des aliments industriels chez le chien* », pour une durée de trois ans à compter du 1^{er} janvier 2005 et un montant de 42 102 € en 2005, de 33 316 € en 2006 et de 29 921 € en 2007 ;

Considérant que les conventions susvisées, signées par MM. N. et D., entendaient décrire la totalité des accords existant entre les parties ; qu'elles prévoyaient en particulier que, d'une part, la totalité des analyses, documents et rapports scientifiques réalisés par l'ENVN seraient copropriété de la société et de l'École et, d'autre part, que l'École s'interdisait d'utiliser tout ou partie des travaux, études, analyses, avis, projets, rapports

scientifiques et autres documents établis dans le cadre desdites conventions, sauf accord écrit préalable de la société ;

Considérant que des flux financiers sont intervenus parallèlement à ceux prévus par les conventions susvisées pendant la période de leur exécution, au profit des professeurs N. et D., alors même que ces conventions prétendaient décrire la totalité des accords existants entre les parties et que, de ce fait, l'intégralité des recettes aurait dû être versée dans la caisse du comptable de l'ENVN ;

Considérant qu'aucun autre contrat entre les sociétés susvisées et MM. N. et D. n'a pu être produit ;

Sur la qualité de gestionnaire de fait de M. N.

Considérant que les versements faits par les sociétés NESTLE, UNISABI SNC, MASTERFOODS SCS et MASTERFOODS GmbH à M. N. ne peuvent que résulter, ainsi qu'analysé précédemment, des conventions de recherche passées entre ces sociétés et l'ENVN ;

Considérant qu'en encaissant, sans titre, le produit de travaux exécutés avec les moyens de l'École, qui aurait dû être versé dans la caisse du comptable public de celle-ci, M. N. s'est ingéré dans les fonctions de comptable public ;

Considérant au surplus que sur les factures présentes au dossier, adressées par M. N. aux sociétés, figure l'en-tête de l'ENVN ;

Considérant que l'objet des factures porte sur une « *collaboration concernant l'étude ...* » ; que la distinction intellectuelle faite entre les études prévues dans le cadre des conventions susvisées et des prestations d'expertise réalisées par les professeurs N. et D. « *eux-mêmes et pour leur propre compte* », n'est appuyée par aucun document probant ;

Considérant en particulier que les conventions susvisées, signées notamment par M. N., entendaient décrire la totalité des accords existant entre les parties et que les sommes perçues par M. N. l'ont été, alors même qu'il n'avait passé aucun contrat particulier avec lesdites sociétés ;

Considérant que M. N. n'a pas informé le directeur de l'École de ses relations pécuniaires avec ces sociétés, ni a fortiori obtenu une autorisation de cumul de rémunérations ;

Considérant dès lors que les relations décrites entre les sociétés susvisées et M. N. constituent une situation constitutive d'une gestion de fait des deniers de l'ENVN pour les versements intervenus à compter du 12 janvier 1999 ;

Sommaires de jurisprudence

Appel

Délai d'appel

En l'absence d'accusé de réception du courrier de notification du jugement de première instance, celle-ci manque de date certaine ; le délai d'appel réglementaire ne peut donc courir. [C. comptes, 2 février 2012, Commune de Jarny, arrêt n° 62824].

L'appel, envoyé dans le délai, mais reçu le lendemain de l'expiration du délai de deux mois, est irrecevable. [C. comptes, 5 juillet 2012, Maison de retraite « Fondation Roux » à Vertheuil, arrêt n° 64441].

Une requête en appel reçue le 22 octobre alors que le délai réglementaire expirait le 19 octobre est irrecevable ; le dépôt de la requête le 18 octobre, eu égard aux délais normaux d'acheminement du courrier, ne permettait pas de s'assurer que la requête serait reçue et enregistrée le 19 octobre au plus tard. [C. comptes, 24 avril 2013, Régie autonome Triarthis services à Tilloy-les-Mofflaines, arrêt n° 66672].

Formalités d'appel

Si le jugement attaqué n'est pas joint au mémoire produit par l'appelant comme le prévoit l'article R. 243-4 CJF, l'appel n'est pas pour autant irrecevable dès lors que ledit article n'inclut pas cette prescription dans les obligations "à peine de nullité". [C. comptes, 2 février 2012, Commune de Jarny, arrêt n° 62824].

Pièces retrouvées depuis le jugement

Dès lors que le comptable produit, en appel, un mandat de l'ordonnateur annulant le titre litigieux, certifiant que la redevance objet du titre en cause n'était pas due, le jugement de débet doit être infirmé. [C. comptes, 17 janvier 2013, Commune de Saint-Denis de La Réunion, arrêt n° 65632].

Sursis à exécution du jugement

En dehors des jugements prononçant un débet ou une amende pour lesquels le sursis en appel est de droit, une requête à fins de sursis à exécution du jugement de première instance suppose que le requérant apporte la preuve que son exécution entraînerait un préjudice grave et difficilement réparable ; tel n'est pas le cas d'un jugement prononçant une déclaration de gestion de fait qui ne comporte pas d'autre obligation que de produire le compte des opérations litigieuses. L'existence d'un moyen sérieux à l'appui de la requête en appel ne figure pas parmi les critères que le juge d'appel peut prendre en considération pour statuer sur une demande de sursis. [Cour des comptes, 23 juillet 2012, Ordonnance n° 64737].

Gestion patente

Caisse des dépôts et consignations

La responsabilité du caissier général de la Caisse des dépôts et consignations est limitée à la justification du fait matériel des encaissements et décaissements des opérations en numéraire et sur titres ; en ce qui concerne les dépenses administratives, cette responsabilité est limitée au respect du plafond des autorisations de dépenses par chapitres lorsque ceux-ci sont de nature limitative. Le parquet s'interroge en outre sur l'existence d'une éventuelle responsabilité à raison du recouvrement des recettes accessoires que l'activité administrative de la Caisse peut générer ; cette responsabilité supposerait que la procédure budgétaire de l'établissement prévoie et évalue de telles recettes et qu'existe un mécanisme de prise en charge par le comptable excluant toute intervention des services de l'ordonnateur passée la mise en recouvrement des factures. [C. comptes, 12 mars 2012, Caissier général de la Caisse des dépôts et consignations, ordonnance n° 63284, concl. min. publ.].

La Cour est compétente, en application de l'article L. 111-1 du code des juridictions financières, pour juger les comptes de l'établissement de retraite additionnelle de la fonction publique (ERAFP), établissement public national créé par la loi n° 2003-775 du 21 août 2003 et, en vertu du décret na 2004-569 du 18 juin 2004, doté d'un comptable public. Ainsi que l'indique le rapport (obs. n°1), le champ de compétence de l'agent comptable présente quelques spécificités au regard des règles habituelles. En effet, aux termes de l'article 32 du décret du 18 juin 2004, « la gestion administrative du régime est confiée à la Caisse des dépôts et consignations sous l'autorité et le contrôle du conseil d'administration ». Cette gestion comprend notamment, en application de l'article 33 dudit décret, « l'encaissement des cotisations », « la liquidation des droits et le versement des prestations », « la tenue des comptes courants ouverts à la Caisse des dépôts retraçant les opérations rendues nécessaires par le fonctionnement du régime » et « la tenue de la comptabilité du régime ». La Caisse des dépôts assure en conséquence l'encaissement des recettes, le paiement des dépenses, la trésorerie et la tenue de la comptabilité, toutes opérations qui devraient relever du comptable de l'établissement, selon le I de l'article 60 de la loi du 23 février 1963. Cependant, l'agent comptable de l'ERAFP n'est pas dépourvu de tout moyen d'action : l'article 16 du décret

précise que l'établissement « assure la gestion de la retraite additionnelle de la fonction publique. A ce titre, il centralise dans ses comptes les recettes et les dépenses du régime et assure le versement des prestations aux bénéficiaires ». De même, « les comptes sont tenus de façon à distinguer la gestion du régime lui-même du fonctionnement propre de l'établissement » (article 17, alinéa 3). Ces dispositions font de l'agent comptable de l'ERAFP le comptable centralisateur des opérations effectuées pour le compte de l'établissement par la Caisse des dépôts et consignations. Celle-ci dispose d'un mandat d'origine réglementaire pour effectuer les opérations de paiement et d'encaissement pour le compte de l'ERAFP. Le ministère public considère que le dispositif par lequel un décret confie à un établissement la gestion des opérations d'un autre établissement n'a pas pour effet de transférer au comptable de celui-là la responsabilité des opérations de celui-ci. C'est donc dans le cadre du contrôle des comptes de l'ERAFP et non dans celui des comptes de la Caisse des dépôts et consignations qu'il y aura lieu de se prononcer sur la régularité des dépenses et des recettes du régime de retraite additionnelle de la fonction publique⁵. Le fait qu'il existe un régime légal spécifique de mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire du caissier général de la Caisse des dépôts n'a cependant pas pour effet de faire de ce dernier un préposé ou un subordonné du comptable public de l'ERAFP au sens du règlement général sur la comptabilité publique. La Caisse des dépôts peut être regardée⁶ comme un correspondant du comptable de l'ERAFP au sens du deuxième alinéa du III de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 : « Cette responsabilité s'étend aux opérations des comptables publics placés sous leur autorité et à celles des régisseurs et dans la limite des contrôles qu'ils sont tenus d'exercer, aux opérations des comptables publics et des correspondants centralisés dans leur comptabilité (...) ». Le champ de la responsabilité personnelle et pécuniaire de l'agent comptable de l'ERAFP paraît, dès lors, se limiter aux opérations de

⁵ Ce dispositif n'a cependant pas pour objet ni pour effet de transférer à un tiers les prérogatives du comptable de l'ERAFP. L'ensemble des opérations effectuées pour le compte de l'établissement public étant décrites dans les comptes de ce dernier, la Cour n'est pas en présence d'une gestion de fait au sens de la jurisprudence *Prest Action* (CE Sect., 6 novembre 2009 ; CC, 3^e ch., 26 mai 2011, *Musée national du sport*).

⁶ Cf. Nos conclusions n° 383 du 7 juin 2006 sur le rapport n° 2006-227-0 à fin d'arrêt sur les comptes de la caisse nationale d'assurance vieillesse des travailleurs salariés.

recettes et de dépenses effectuées sous son autorité par l'établissement lui-même, la centralisation comptable des opérations effectuées par la Caisse des dépôts et consignations n'étant susceptible d'engager cette responsabilité qu'à la seule condition que le comptable, à l'occasion de ces opérations de centralisation, ait fait naître des dettes ou compromis le recouvrement de créances dont la charge reviendrait à l'ERAFP, par exemple en prenant en charge des dépenses dont il pouvait établir le caractère irrégulier. [C. comptes, 3 mai 2012, Etablissement de retraite additionnelle de la fonction publique (ERAFP), ordonnance n° 63899, concl. min. publ.].

Caractère public de la dépense

Engage sa responsabilité le comptable qui a accepté de prendre en charge et de payer un mandat au profit d'un traiteur à l'occasion d'une fête de départ en retraite de membres du personnel de l'Université sans suspendre ce paiement jusqu'à la production de l'attestation par le président de l'université, de l'objet de la cérémonie et, partant, de son caractère public et non pas privé. [C. comptes, 12 juillet 2013, Université de Corse, arrêt n° 67387].

Circonstances atténuantes ou exonératoires de responsabilité

Dès lors qu'un comptable a perçu une indemnité de caisse et de responsabilité supérieure au montant fixé par les textes, peu importe que le trop perçu ait été requalifié en salaire ; en effet, cette "régularisation" pour l'avenir est sans effet sur les paiements antérieurs qui conservent leur caractère irrégulier. [C. comptes, 16 janvier 2012, Chambre d'agriculture de la Nièvre, arrêt n° 62842].

Paiement de "gratifications" à des étudiants au titre d'indemnités de stage, sans fondement légal. Si l'ordonnateur a justifié le paiement de "gratifications" à des étudiants stagiaires par la fourniture d'un travail réel des stagiaires justifiant une indemnité forfaitaire, ces paiements sont intervenus, à l'époque, sans fondement légal et la motivation, en équité, de l'ordonnateur est sans effet sur la responsabilité du comptable. [C. comptes, 16 janvier 2012, Chambre d'agriculture de la Nièvre, arrêt n° 62842].

La signature d'un protocole transactionnel (art. 2044 C. civil), en application d'une décision du Conseil d'administration de l'établissement public, aboutit en l'espèce à la décharge du comptable pour le paiement d'avances de frais de mission, alors même que l'agent en cause n'avait pas produit les pièces requises par la réglementation ; en effet, ce protocole précisait que la somme avait vocation à indemniser l'ensemble des frais professionnels engagés par l'agent non

couverts par les avances et les préjudices matériels et/ou moraux supportés. [C. comptes, 3 septembre 2012, Agence nationale pour les chèques-vacances (ANCV), arrêt n° 64782].

Le moyen tiré du recours à un tiers défaillant (en l'espèce, un huissier de justice) ne peut être utilement invoqué à décharge ; le fait que le recouvrement de la créance ait été confié à un huissier est sans incidence sur l'engagement de la responsabilité du comptable. Le fait que l'improbabilité de l'huissier n'ait été connue du comptable que tardivement atteste une défaillance dans la surveillance qu'il appartenait au comptable d'exercer sur les opérations de recouvrement des droits pris en charge. [C. comptes, 29 avril 2013, Direction régionale des douanes de Paris, arrêt n° 66142].

Concession de logement

En application de l'article R. 95 du code du domaine de l'État, "il ne peut être accordé de logement par nécessité absolue ou par utilité de service que par arrêté signé par le ministre sous l'autorité duquel se trouve placé l'agent bénéficiaire et par le ministre des finances. Toutefois, les ministres désignés à l'alinéa précédent peuvent, par arrêté, déléguer leurs pouvoirs aux préfets ou, le cas échéant, aux autorités habilitées à recevoir une délégation directe en application des décrets n° 64-250 du 14 mars 1964 et n° 68-57 du 19 janvier 1968". Le paiement de loyers afférents à un logement occupé par un agent du Trésor en l'absence dudit arrêté engage la responsabilité du comptable. [C. comptes, 21 décembre 2012, TPG de la Haute-Loire, arrêt n° 65525].

Contrôle hiérarchisé – Contrôle partenarial

Des paiements effectués selon un dispositif de "service facturier" en application d'une "convention de service" passée entre les services gestionnaires et les services comptables ne peuvent déroger aux règles fixées par les textes réglementaires applicables. [C. comptes, 26 juillet 2012, Contrôleur budgétaire et comptable ministériel du ministère de l'outre-mer, arrêt n° 64558].

Le fait que le montant des mandats litigieux était inférieur au seuil du contrôle hiérarchisé de la dépense fixé pour les dépenses de fonctionnement est sans influence sur la responsabilité du comptable. [C. comptes, 14 décembre 2012, TPG de la Mayenne, arrêt n° 65414].

Créances manifestement irrécouvrables

Dans un arrêt du 6 juillet 2000, Parc national de Port-Cros (La Revue du Trésor 2001 p. 544), la Cour avait considéré que la responsabilité du comptable ne pouvait pas être mise en jeu lorsque la créance n'était pas prescrite à la clôture du dernier exercice. Comme l'indique le Parquet, cette

solution ne correspond plus à l'état du droit positif : une jurisprudence constante admet, depuis l'arrêt Commune de Tende (24 juin 2004 : Rec. 85 ; La Revue du Trésor 2005 p. 317) que la responsabilité du comptable est engagée lorsque, du fait de son inaction, le recouvrement d'une créance apparaît compromis, sans qu'il y ait lieu d'attendre l'acquisition de la prescription. [C. comptes, 5 juillet 2012, Office public de l'habitat de Thann : arrêt n° 63580].

Créances sur des collectivités publiques

En vertu des articles L. 1612-15 et L. 1612-16 du code général des collectivités territoriales, le comptable chargé du recouvrement d'une créance a la faculté, lorsque les voies amiables ont échoué, soit de saisir la chambre régionale des comptes en vue de faire constater qu'une dépense obligatoire n'a pas été inscrite au budget ou l'a été pour une somme insuffisante, soit de saisir le représentant de l'État dans le département en vue d'obtenir le mandatement d'office des sommes dues. Quand bien même les créances litigieuses seraient sérieusement contestées par les collectivités débitrices, le comptable ne pouvait, sans manquer à ses obligations, s'abstenir de ces démarches en présumant des suites qui leur seraient réservées. [C. comptes, 30 mai 2013, Syndicat intercommunal à vocation multiple de Froissy, arrêt n° 66898].

Dématérialisation

En application de l'instruction de la direction générale de la comptabilité publique n° 02-025-B1 du 21 mars 2002, la certification du service fait peut résulter de la signature électronique de l'ordonnance de paiement par l'ordonnateur principal ; le paiement est ainsi totalement dématérialisé et le comptable effectue tous ses contrôles réglementaires par une consultation d'écran. Dès lors que le comptable produit les copies d'écran mentionnant la date de certification du service fait relative aux dossiers de liquidation litigieux, il établit la réalité de ses contrôles. [C. comptes, 29 novembre 2012, Compte de commerce n° 901 Approvisionnement des armées en produits pétroliers, arrêt n° 65315, conclusions contraires]. [C. comptes, 25 janvier 2013, Agence comptable des services industriels de l'armement (ACSA), arrêt n° 65614].

Le RGCP fixe les différentes étapes de la procédure de paiement des dépenses publiques ; sauf exception, à chacune de ces étapes correspond une justification écrite et les comptables publics doivent disposer des pièces leur permettant de justifier devant le juge des comptes de la réalité de leurs contrôles. Les pouvoirs donnés au ministre des finances pour prendre, par voie d'arrêté ou d'instruction, des mesures d'application du RGCP,

ne l'autorisent pas à déroger aux principes fondamentaux fixés initialement, sauf à faire intervenir un texte de niveau équivalent. Des dispositions régissant un service facturier ne relèvent ni du décret, ni même de l'un des règlements de comptabilité prévus à l'article 226 RGCP mais découlent d'un accord écrit entre services. Dès lors, l'existence d'un service facturier ne dispensait le comptable d'aucune de ses obligations de production de justification de ses contrôles. [C. comptes, 9 janvier 2013, Service du contrôle budgétaire et comptable placé auprès du ministre de l'écologie et du développement durable, arrêt n° 65790].

Diligences

La Cour considère qu'il n'y a pas lieu à charge s'agissant d'une créance non recouvrée dès lors que le comptable apporte la preuve qu'il se trouvait face à une impossibilité manifeste de recouvrer la créance (en l'espèce s'agissant d'un débiteur retourné au Maroc où il ne disposait d'aucune adresse connue). [C. comptes, 21 juin 2012, Ecole nationale supérieure des ingénieurs des études et techniques d'armement (ENSIETA), arrêt n° 64257].

Engage sa responsabilité le comptable n'ayant pas contesté, auprès du juge commissaire, les décisions portées sur l'état des créances ni formé de requête devant la Cour d'appel, en application de l'article R. 624-7 du code de commerce alors même que les créances en cause, déclarées à titre provisionnel, avaient fait l'objet, dans le délai fixé par le tribunal pour établir la liste des créances, d'une demande d'admission définitive sur l'état des créances notifiées au liquidateur judiciaire. [C. comptes, 4 juillet 2012, DRFIP du Nord Pas-de-Calais : arrêt n° 64272].

Le comptable ne voit pas sa responsabilité engagée dès lors que la créance en cause lui a été transmise tardivement alors que la rapidité de mise en oeuvre des procédures de recouvrement est une condition essentielle de sa réussite (créance non manifestement irrécouvrable à la sortie de fonctions du comptable). [C. comptes, 1er octobre 2012, Institut national de l'origine et de la qualité (INAO), arrêt n° 65012].

L'insolvabilité des associés d'une société en nom collectif pendant toute la période courant jusqu'à la prescription quadriennale privait de toute chance de succès une tentative d'action en recouvrement à leur encontre ; la Cour estime en conséquence qu'il n'y a pas lieu d'engager la responsabilité du comptable. [C. comptes, 14 novembre 2012, Direction des services fiscaux de la Seine-et-Marne - SIE de Nemours, arrêt n° 64157].

La précocité de l'irrécouvrabilité d'une créance, reconstituée a posteriori, ne saurait être retenue pour exonérer le comptable de son absence de diligences ; s'agissant d'une procédure collective, il n'appartient pas au comptable de se substituer au mandataire pour évaluer les capacités de l'actif à absorber les créances, mais bien d'effectuer les diligences déclaratives requises dans les délais légaux afin de ne pas en compromettre ab initio le recouvrement. [C. comptes, 14 novembre 2012, Direction des services fiscaux de la Seine-et-Marne - SIE de Fontainebleau, arrêt n° 64160].

Le comptable engage sa responsabilité pour défaut de diligences adéquates s'agissant de créances fiscales déclarées à titre provisionnel mais non converties à titre définitif au passif de la procédure ; si le TGI avait décidé de proroger le délai de conversion, cette prorogation de délai est un évènement postérieur à la date initiale de forclusion ; au surplus, la décision du tribunal n'a été rendue publique qu'après la sortie de fonctions du comptable. [C. comptes, 14 décembre 2012, DRFIP du Nord Pas-de-Calais - Service des impôts des entreprises centralisateur de Lille Nord, arrêt n° 65405].

Alors même que le comptable reconnaît l'absence de déclaration à titre provisionnel de l'imposition forfaitaire due, la Cour renonce à engager sa responsabilité au motif que le service d'assiette n'avait pas informé le comptable en temps utile de la déclaration provisionnelle à effectuer, la fiche de prise en charge ne lui ayant été transmise que postérieurement à l'expiration du délai de production. [C. comptes, 14 décembre 2012, DRFIP du Nord Pas-de-Calais - Service des impôts des entreprises de Lille-Haubourdin, arrêt n° 64507].

S'agissant d'une école ayant inscrit de longue date l'internationalisation comme l'un des axes de sa stratégie de développement et qui, à cette fin, a ouvert ses formations à des étudiants venant d'autres pays, conclu des partenariats institutionnels ou mis en place des partenariats bilatéraux, le comptable ne peut exciper du seul fait que les étudiants chinois, redevables de frais de scolarité, avaient regagné leur pays d'origine, pour s'exonérer de sa responsabilité du fait du non recouvrement de ces droits. Dans un tel contexte de mondialisation de l'enseignement supérieur et de la recherche, les diligences accomplies n'apparaissent ni adéquates ni complètes. [C. comptes, 9 janvier 2013, Ecole Nationale des Ponts et Chaussées (ENPC), arrêt n° 65752].

Alors même qu'une délibération de la commission permanente d'un conseil général avait exprimé l'intention de l'organe délibérant du département d'ac-

order un délai de cinq ans à la commune pour s'acquitter de sa dette et mandatait le président du conseil général pour conclure les actes correspondants, la responsabilité du comptable est engagée pour non recouvrement de la créance. En effet, à la suite de cette délibération, l'ordonnateur n'a pas émis de titres modificatifs ni conclu un avenant au contrat de prêt initial qui aurait modifié les échéances prévues. [C. comptes, 28 février 2013, Département des Pyrénées-Orientales, arrêt n° 65899].

Émission des titres de recettes

Si le comptable n'a pas compétence pour rectifier une déclaration de TVA faite par l'ordonnateur, il lui revient, lorsqu'il a connaissance d'une créance non totalement couverte par des titres de recette, de solliciter en temps utile l'émission de titres de recettes complémentaires par l'ordonnateur. [C. comptes, 4 avril 2013, Commune de Tredez-Locquemeau, arrêt n° 66282].

Dès qu'il a connaissance d'une créance non réclamée, le comptable d'une collectivité publique est tenu, sauf à voir sa responsabilité engagée, de prendre les initiatives requises pour provoquer, avant que la créance ne soit atteinte par la prescription d'assiette, sa notification au débiteur par la collectivité créancière. [C. comptes, 25 juillet 2013, Syndicat mixte pour le développement de la zone industrielle et portuaire Eure-Calvados (ZIPEC), arrêt n° 67567].

Étendue de la responsabilité du comptable

Aux termes de l'article 1er du décret n° 77-1017 du 1er septembre 1977 relatif à la responsabilité des receveurs des administrations financières, "les receveurs des administrations financières sont personnellement et pécuniairement responsables du recouvrement des droits régulièrement liquidés dont la perception leur est confiée". La notion de "droits" ici mentionnée s'entend dans son acception comptable et non strictement fiscale ou juridique : dans cette acception comptable, tout titre constatant une obligation d'un tiers envers le Trésor est constitutif de droits. Par suite, cette notion ne saurait exclure les majorations et pénalités. [C. comptes, 14 novembre 2012, Direction régionale des douanes de Rouen - Recette principale de Rouen Port - Recette principale de Rouen Transport, arrêt n° 65212. C. comptes, 29 avril 2013, Direction régionale des douanes de Paris, arrêt n° 66142].

Aucun texte ne prévoit de dérogation ou d'atténuation aux contrôles devant être effectués par le comptable en ce qui concerne les dépenses obligatoires au sens du code général des collectivités territoriales. [C. comptes, 17 janvier 2013, Communauté d'agglomération de Saint-Malo, arrêt n° 65507].

L'intervention d'une autre autorité publique et celle d'un autre comptable public chargé du recouvrement d'une créance, ne dispensent aucunement le comptable payeur des contrôles prévus en matière de dépenses, lesquels revêtent un caractère général, quelle que soit l'identité du créancier. [C. comptes, 17 janvier 2013, Maison de retraite de Beuzeville, arrêt n° 65598].

En application de l'article 877 du Code civil, le décès du débiteur n'a pas pour effet d'éteindre ses dettes ; les titres de recettes conservent leur force exécutoire à l'encontre des éventuels héritiers. [C. comptes, 17 janvier 2013, Centre communal d'action sociale de Contes, arrêt n° 65600].

Imputation comptable

Sans se faire juge de la légalité des pièces venant à l'appui du paiement, il appartient au comptable de vérifier l'imputation de factures de restaurant à la rubrique "fêtes et cérémonies" alors qu'il s'agissait de frais de représentation du maire. [C. comptes, 25 avril 2013, Commune de Mont-Saint-Martin, arrêt n° 66591].

Liquidation

Dès lors qu'un devis, co-signé par les parties, emploie les termes « estimer » et « au moins », il présente un caractère estimatif, le paiement d'une dépense supérieure audit devis n'étant ainsi pas susceptible d'engager la responsabilité du comptable. [C. comptes, 2 avril 2012, GIP Atelier technique des espaces naturels, arrêt n° 63509].

Marchés publics

Engage sa responsabilité le comptable pour avoir payé un marché public sans formalités préalables, sur la base d'un simple devis accepté ; la Cour rappelle que doivent être fournis au comptable, pour un premier paiement, le contrat et les annexes ayant des incidences financières, le cas échéant, et le mémoire ou la facture. [C. comptes, 14 décembre 2012, TPG de l'Indre, arrêt n° 65517].

L'absence de signature manuscrite sur des bons de commande ne constitue pas un motif de mise en jeu de la responsabilité du comptable dès lors que la validation de la commande est réalisée en conformité avec les délégations internes relatives aux achats et que la signature des bons de commande est tracée électroniquement. [C. comptes, 28 décembre 2012, Grand port maritime de Nantes Saint-Nazaire, arrêt n° 65617].

Dans le cas d'un marché public, le comptable doit s'assurer que le montant porté sur la facture est conforme aux règles de détermination du prix définies au marché. Si le comptable allègue que la modification de la formule des révisions n'était pas l'expression de la volonté de l'une des parties mais la conséquence d'un vide

juridique dû à la disparition de l'indice mentionné au contrat, la transmission de la facture de l'entreprise au comptable par le maire de la commune ne pouvait valoir consentement de l'ordonnateur au choix du nouvel indice. Face à la contradiction entre le marché et la facture, il revenait au comptable de surseoir à payer dans l'attente de la production d'un avenant valablement signé par les deux parties et procédant à la modification de l'indice. [C. comptes, 4 avril 2013, Commune d'Aulnay-sous-Bois, arrêt n° 66255].

Un devis accepté par l'ordonnateur et dépourvu d'ambiguïté quant à la nature et à l'objet de la dépense est un contrat écrit au sens de la nomenclature des pièces justificatives des dépenses de l'État à sa rubrique "marchés passés sans formalités préalables". [C. comptes, 28 juin 2013, TPG du Gard, arrêt n° 67291].

Pièces justificatives

S'il apparaîtrait que les mandats sur lesquels étaient fondés les injonctions ont été adirés, la Cour peut lever les injonctions et renoncer à engager la responsabilité du comptable. [C. comptes, 26 janvier 2012, Comptes du Musée de l'Armée, ordonnance n° 62944]. [C. comptes, 23 janvier 2013, Office national interprofessionnel des fruits et légumes et de l'horticulture (ONIFLHOR), arrêt n° 65905].

S'agissant du paiement d'indemnités de stages fondées sur une convention entre un établissement d'enseignement supérieur et une chambre d'agriculture, le comptable ne peut se retrancher derrière son incompetence en matière de contrôle de légalité des actes administratifs ; dans son arrêt du 8 février 2012 (n° 340698), le Conseil d'État a en effet considéré que « pour apprécier la validité des créances, les comptables doivent notamment exercer leur contrôle sur la production des justifications ; qu'à ce titre, il leur revient d'apprécier si les pièces fournies présentent un caractère suffisant pour justifier la dépense engagée ; que pour établir ce caractère suffisant, il leur appartient de vérifier, en premier lieu, si l'ensemble des pièces requises au titre de la nomenclature comptable applicable leur ont été fournies et, en deuxième lieu, si ces pièces sont, d'une part, complètes et précises, d'autre part, cohérentes au regard de la catégorie de la dépense définie dans la nomenclature applicable et de la nature et de l'objet de la dépense telle qu'elle a été ordonnancée ; que si ce contrôle peut conduire les comptables à porter une appréciation juridique sur les actes administratifs à l'origine de la créance et s'il leur appartient alors d'en donner une interprétation conforme à la réglementation en vigueur, ils n'ont pas le pouvoir de se faire juges de leur légalité ; qu'enfin, lorsque les pièces

justificatives fournies sont insuffisantes pour établir la validité de la créance, il appartient aux comptables de suspendre le paiement jusqu'à ce que l'ordonnateur leur ait produit les justifications nécessaires ». [C. comptes, 25 juin 2012, Chambre d'agriculture du centre, arrêt n° 64377].

Nul n'est à l'abri de la rigueur du juge des comptes, pas même le comptable ayant accepté de payer des mandats afférents à des abonnements à la revue « Gestion et finances publiques » ; en effet, les mandats en cause n'étaient pas signés de l'ordonnateur mais seulement du fondé de pouvoir du TPG ... [C. comptes, 13 février 2013, TPG du Cantal, arrêt n° 65085].

Des "attestations sur l'honneur" établies par le comptable ne sauraient tenir lieu de pièces justificatives de nature à dégager la responsabilité du comptable. [C. comptes, 28 février 2013, Collège La Taillette à Menucourt, arrêt n° 65876].

Préjudice financier (absence)

Ayant à faire application des dispositions du paragraphe VI alinéa 2 de l'article 60 de la loi du 23 février 1963, la Cour décide, s'agissant d'une irrégularité n'ayant entraîné aucun préjudice financier pour l'organisme public, d'arrêter la somme restant dûe par le comptable à :

- 150 € (pour un maximum possible de 294,60 €) pour un paiement en violation de l'article 11 du code des marchés publics, dans sa version en vigueur en 2009, qui prévoyait que les marchés d'un montant égal ou supérieur à 20000 € sont passés sous forme écrite ;

- 100 € pour le paiement de nuitées d'hôtel dans une catégorie supérieure à celle autorisée par les textes en vigueur. [C. comptes, 8 juillet 2013, Etablissement public d'aménagement de la défense (EPAD), arrêt n° 67413].

- 50 € (pour un maximum possible de 294,60 € et le parquet ayant proposé 100 €) pour le paiement de mandats signés par des personnes ne disposant pas de la qualité d'ordonnateur délégué, sachant que le logiciel comptable de l'établissement public, commun à l'ordonnateur et à l'agent comptable, établissait une chaîne de traitement de la dépense structurellement défailante en établissant un enchaînement inverse de celui voulu par les règles de la comptabilité publique [C. comptes, 8 juillet 2013, Etablissement public d'aménagement Seine-Arche à Nanterre (EPASA), arrêt n° 67411].

Présence des pièces à la date du paiement

S'agissant du paiement d'une subvention, la Cour accepte de lever la charge dès lors que le comptable a fourni la décision de l'ordonnateur en expliquant pourquoi cette décision ne figurait pas à l'appui de l'ordre de paiement ; le

parquet avait considéré au contraire que le comptable ne disposait pas de la pièce au moment du paiement. [C. comptes, 21 juin 2012, Ecole nationale supérieure des ingénieurs des études et techniques d'armement (ENSIETA), arrêt n° 64257].

Primes, indemnités, rémunérations accessoires

Pour s'acquitter de ses obligations de contrôle en matière de régime indemnitaire, le comptable doit notamment disposer, au moment du paiement, quel que soit le nombre d'agents du grade concerné, d'un taux moyen fixé par l'assemblée délibérante et d'un taux individuel décidé par l'ordonnateur. En l'espèce, la délibération ne fixait pas le montant maximum de l'enveloppe pouvant bénéficier à l'ensemble des agents présents dans le même grade mais le plafond des attributions individuelles ; peu importe qu'il n'y avait qu'un seul agent par catégorie. [C. comptes, 4 avril 2013, Syndicat intercommunal d'électrification (SIE) du Centre Corse, arrêt n° 66510].

Prescription

Aux termes de l'article 2241 du code civil, la demande en justice interrompt le délai de prescription de la créance ; mais, en application des dispositions de l'article 2243 du même code, l'interruption est non avenue si le demandeur se désiste de sa demande ou laisse périmer l'instance ou si sa demande est définitivement rejetée. Ainsi, dès lors que le tribunal de grande instance a radié, pour défaut de diligence des parties, l'instance introduite par le redevable en contestation de son imposition, le délai de prescription de la créance court à compter de la date de mise en recouvrement et ne reprend pas un nouveau cours à compter du désistement. [C. comptes, 5 juin 2013, Direction des services fiscaux des Bouches-du-Rhône Marseille - Recette d'Aubagne, arrêt n° 66941].

Remise gracieuse accordée par le comptable (article 10 du décret n° 92-1369 du 29 décembre 1992)

En application de l'article 10 du décret n° 92-1369 du 29 décembre 1992, « Chaque comptable peut, pour les ordres de recettes qu'il prend en charge en application de l'article 86 du décret susvisé du 29 décembre 1962, consentir des remises dont le montant pour une même dette n'excède pas 76000 €. Les décisions du comptable peuvent faire l'objet d'un recours devant le ministre chargé du budget ». S'il n'est pas contesté que ces décisions de remise gracieuse ont une nature juridique distincte de celles des admissions en non valeur, l'octroi d'une remise gracieuse ne lie pas le juge des comptes dans l'appréciation qu'il doit porter sur la rapidité, le caractère complet et l'adéquation des diligences faites en vue

du recouvrement de la créance concernée. [C. comptes, 25 janvier 2013, Agence comptable des services industriels de l'armement (ACSI), arrêt n° 65614]. V. déjà C. comptes, 8 avril 2011, Agence comptable des services industriels de l'armement (ACSI), arrêt n° 60927, Gestion et Finances publiques 2012. 68.

Réserves du comptable entrant

Si le comptable entrant ne fait pas de réserves, c'est qu'il accepte d'assurer l'entière responsabilité du recouvrement des titres pris en charge par son prédécesseur et que celui-ci lui transmet avant d'avoir pu les recouvrer. Si la Cour fait une interprétation souple de l'exigence tirée de la motivation précise des réserves, en particulier en cas de grand désordre comptable et de nombreuses anomalies (C. comptes, 4 juillet 1996, Commune de Lorgues, Rec. 75 ; La Revue du Trésor 1997. 37), elle ne peut exonérer le comptable entrant en l'absence de réserves, malgré le caractère "sinistré" du poste comptable. La désorganisation du poste comptable ne peut davantage constituer un cas de force majeure. [C. comptes, 18 octobre 2012, Centre hospitalier de l'ouest guyanais (CHOG), arrêt n° 65031. C. comptes, 30 mai 2013, Centre hospitalier de l'ouest Guyanais, arrêt n° 66956].

Des réserves consistant en des états où les titres litigieux sont surlignés sans autre précision ni motivation, ne peuvent être considérées comme expresses, précises et motivées. [C. comptes, 30 novembre 2012, Université de Paris X, arrêt n° 65361].

Le comptable entrant n'est pas exonéré de ses responsabilités du seul fait qu'il a émis ou se propose d'émettre des réserves sur la gestion de son prédécesseur ; si le comptable entrant n'est pas susceptible d'avoir à répondre de la prescription d'un titre qui survient dans les premières semaines qui suivent son installation, le défaut de diligence de son prédécesseur ne constitue pas, à lui seul, une circonstance exonératoire de sa propre responsabilité dès lors qu'existent des possibilités de préservation de la validité de la créance, indépendamment de la formulation de réserves. Dès lors que la prescription de la créance litigieuse était postérieure de onze mois à la date de passage de service, l'agent comptable entrant reste responsable de son recouvrement. [C. comptes, 17 janvier 2013, Office public d'habitation de Bobigny, arrêt n° 65828].

Service fait

L'absence d'attestation du service fait par l'ordonnateur ne peut être compensée par la connaissance qu'avait le comptable de l'exécution des travaux qu'il suivait personnellement. Même solution s'agissant de dépenses payées concernant des frais de fonctionnement retenus dans le

contrôle hiérarchisé de la dépense. Même solution encore s'agissant de frais de déplacement mis en paiement via une application informatique permettant d'instaurer une chaîne de traitement interne dématérialisée dans laquelle l'agent saisit en ligne ses états de frais qui sont validés par son chef de service et transmis aux services ressources pour mise en paiement. [C. comptes, 19 septembre 2012, TPG du Lot, arrêt n° 64933].

S'agissant des prestations d'un voyageur, la première des prestations concerne la réservation des billets de transport ou des chambres d'hôtel. Si les chambres n'ont finalement pas été occupées, il n'en découle pas que la justification du service fait soit absente. [C. comptes, 7 juin 2013, Institut national du travail, de l'emploi et de la formation professionnelle (INTEFP), arrêt n° 66901].

Procédure

Caractère contradictoire

Si l'article R. 241-41 CJF prévoit que la formation de jugement statue sur les propositions du rapporteur, les conclusions du ministère public et les observations des autres parties, elle peut s'écarter des propositions du magistrat instructeur et des conclusions du Procureur financier en motivant sa décision. [C. comptes, 2 février 2012, Centre hospitalier de Jonzac, arrêt n° 62708].

Si un jugement de Chambre régionale des comptes ne répond pas à la totalité des arguments présentés par le comptable, le juge d'appel peut n'en tirer aucune conséquence quant à la validité du jugement dès lors que le Conseil d'État (CE, 1^{er} juillet 1959, Beaudoin, Rec. 47) considère que l'éventuelle méconnaissance du caractère contradictoire de la procédure ne constitue pas un moyen d'ordre public. La jurisprudence de la Cour des comptes est toutefois, sur ce point, fluctuante. [C. comptes, 5 juillet 2012, Office public de l'habitat de Thann : arrêt n° 63580].

Droit de timbre

Il résulte des dispositions de l'article 1635 bis Q du code général des impôts qu'une contribution pour l'aide juridique de 35 € est perçue par instance introduite en matière civile, commerciale, prud'homale, sociale ou rurale devant une juridiction judiciaire ou par instance introduite devant une juridiction administrative. La contribution est exigible lors de l'introduction de l'instance et elle est due par la partie qui introduit cette instance. Ces dispositions sont applicables aux instances introduites à compter du 1^{er} octobre 2011. En vertu du décret n° 2011-1202 (article 18), ces dispositions sont applicables devant les juridictions relevant du Conseil d'État qui ne sont pas régies par

le code de justice administrative. Lorsque la contribution n'a pas été acquittée, la requête est irrecevable ; la juridiction peut rejeter d'office une requête entachée d'une telle irrecevabilité sans demande de régularisation préalable, lorsque l'obligation d'acquitter la contribution est mentionnée dans la notification de la décision attaquée ou lorsque la requête est introduite par un avocat. Si, en l'espèce, le jugement de la Chambre régionale des comptes ne mentionnait pas l'obligation d'acquitter la contribution, la Cour conclut néanmoins à l'irrecevabilité de la requête dès lors que le comptable, invité à régulariser par le greffe de la Cour, ne s'était pas acquitté de la contribution au jour de l'instance. [C. comptes, 30 mai 2013, Commune de Fabrezan, arrêt n° 66997].

Effets des décisions du juge des comptes

Les décisions de décharge rendues par la juridiction des comptes ont pour conséquence d'empêcher la mise en jeu de la responsabilité du comptable à raison de faits générateurs survenus pendant les exercices jugés ; en matière de recettes, la date du fait générateur de la responsabilité du comptable n'est pas celle de la prise en charge du titre mais celle à laquelle la créance est devenue irrécouvrable du fait de l'inaction du comptable. [C. comptes, 25 avril 2013, Institut Louis Malardé, arrêt n° 66537].

Juge des comptes et juge administratif

Dès lors que le refus de la collectivité territoriale de reconnaître l'utilité publique des dépenses d'une gestion de fait a fait l'objet d'une contestation devant le juge administratif de droit commun, le juge des comptes surseoit à statuer dans l'attente de cette décision juridictionnelle susceptible de conditionner la solution à donner par le juge financier au fond de la requête portant sur l'allocation des dépenses et la fixation de la ligne de compte d'une gestion de fait. [C. comptes, 5 juillet 2012, Gestion de fait des deniers de la collectivité de la Polynésie française : arrêt n° 64078].

Office du juge des comptes

Si la responsabilité du comptable ne peut être engagée pour des droits qui auraient été reconnus indûment établis, il n'appartient pas à la Cour des comptes de se prononcer sur l'irrégularité de l'imposition. [C. comptes, 14 novembre 2012, Direction des services fiscaux de la Seine-et-Marne - SIE de Senart Lieusaint, arrêt n° 64159].

Tant qu'il n'a pas statué en la forme juridictionnelle sur un compte public, le juge des comptes ne saurait être regardé comme ayant épuisé la compétence que lui reconnaissent les articles L. 111-1 et L. 211-1 CJF. Si des raisons de commodité peuvent inciter les représentants d'une

Chambre régionale des comptes à faire connaître aux comptables supérieurs la liste des comptes atteints par la prescription prévue au IV de l'article 60 de la loi du 23 février 1963, de telles informations, communiquées sans base juridique, ne peuvent être délivrées que sous réserve de la position du juge, seul habilité à constater qu'un compte a été valablement produit sur temps prescrit. Par suite, une attestation, délivrée sur le fondement de cette liste par la Direction départementale des finances publiques, déchargeant le comptable ne saurait faire obstacle à l'office du juge des comptes ni emporter, par elle-même, décharge du comptable. [C. comptes, 30 mai 2013, Commune de Fabrezan, arrêt n° 67027].

Préjugement

Le rapport d'observations définitives de la Chambre régionale sur la gestion de la communauté de communes, délibéré et adopté avant que ne soit rendu le jugement entrepris, puis publié, critique de manière sévère l'absence d'orthodoxie comptable de l'opération litigieuse et relève son caractère contestable au regard des dispositions de l'article L. 5211-25-1 CGCT ; mais les critiques de la juridiction sont formulées en termes généraux, ne comportent aucune mention nominative ni indication sur d'éventuelles suites de nature juridictionnelle, ne font aucune référence ni au régime de responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics ni à des irrégularités susceptibles d'engager la responsabilité du comptable. Il ne saurait ainsi être reproché à la CRC d'avoir préjugé l'affaire. [C. comptes, 4 juillet 2013, Communauté de communes de l'Île Napoléon, arrêt n° 67225].

Le rapport d'observations définitives de la Chambre régionale ne concernait que la gestion de l'ordonnateur et non celle du comptable qui n'était pas mentionné ; l'observation relative à la prime d'aide sociale aux vacances et aux loisirs, revêtait un caractère descriptif et général, sans mention d'une éventuelle suite de nature juridictionnelle ; cette observation administrative ne constituait ainsi en rien un préjugement et ne pouvait lier la chambre régionale statuant en matière juridictionnelle dans sa qualification des opérations. [C. comptes, 25 juillet 2013, Communauté urbaine de Nice-Côte d'Azur, arrêt n° 67540].

Question prioritaire de constitutionnalité

Dès lors que le mémoire du comptable n'identifie aucune disposition législative dont la conformité à la Constitution serait contestée, la Cour considère qu'il n'y a pas lieu pour elle de transmettre la QPC au Conseil d'État. [C. comptes, 18 octobre 2012, Lycée d'enseignement général et technologique Darnet à Saint-Yrieix-la-Perche, arrêt n° 65063].

Révision

Un recours en révision contre une condamnation à l'amende pour retard dans la production des comptes ne peut être présenté que si le comptable a été condamné faute d'avoir pu produire une pièce décisive à la date de l'arrêt et qu'il l'a recouvrée ultérieurement. [C. comptes, 3 août 2012, Chambre d'agriculture de Guyane, arrêt n° 64684].

Depuis le décret n° 2008-1397 du 19 décembre 2008, l'article R. 143-1 alinéa 1^{er} CJF ouvre le recours en révision contre l'ensemble des décisions juridictionnelles et non plus seulement celles qui portent sur le jugement des comptes (V. déjà C. comptes, 23 mai 2012, Chambre d'agriculture de la Guadeloupe). La Cour précise qu'une contestation de la procédure ne peut être accueillie dans le cadre d'une procédure de révision. [C. comptes, 13 novembre 2012, Ecole nationale vétérinaire, agroalimentaire et de l'alimentation Nantes-Atlantique, arrêt n° 65230].

Gestion de fait

Amende pour gestion de fait

L'amende pour gestion de fait doit tenir compte de l'importance et de la durée du manquement des deniers publics ; le juge constate en l'espèce que les irrégularités ont représenté un volume limité et ont pris fin au bout de quelques mois ; le comptable de fait a collaboré à l'apurement du compte et n'a tiré aucun avantage personnel de la gestion irrégulière. C'est toutefois à dessein, parce qu'il estimait que les règles de la comptabilité publique étaient inadaptées, qu'il a mis en place la gestion de fait. [C. comptes, 8 mars 2012, Musée national du sport, arrêt n° 63131].

Le fait que la bonne foi d'un comptable de fait ait été surprise est susceptible d'être pris en compte en tant que circonstance atténuante pour la fixation du montant de l'amende pour gestion de fait. [C. comptes, 25 avril 2013, Commune d'Hénin-Beaumont, arrêt n° 66525].

Reconnaissance d'utilité publique

Parce que la reconnaissance d'utilité publique des dépenses d'une gestion de fait a une incidence sur la solution à donner par le juge des comptes au fond de la requête portant sur l'allocation des dépenses et la fixation de la ligne de compte, il doit surseoir à statuer lorsque le refus d'une collectivité territoriale de reconnaître cette utilité publique a fait l'objet d'une contestation devant le juge administratif de droit commun [C. comptes, 5 juillet 2012, Gestion de fait des deniers de la collectivité de la Polynésie française : arrêt n° 64078]. ■

AU PROCHAIN NUMÉRO

Normes et pratiques comptables
dans la sphère publique