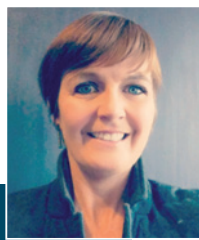


Chronique de jurisprudence financière



Stéphanie DAMAREY
Professeur de droit public
Université de Lille



Xavier VANDENDRIESSCHE
Professeur de droit public
Université de Lille

Univ. Lille, EA 4487,
CRDP - Centre « Droits et perspectives du droit »,
ERDP - « Equipe de recherches en droit public ».



« Juillet - Octobre 2017 »

Gestion patente

Admission en non-valeur

Si la nomenclature ne prévoit pas les pièces devant venir à l'appui des mandats d'admission en non-valeur, il appartient au comptable de s'assurer de la production de toute pièce justificative pertinente, et notamment la preuve des diligences accomplies et de l'irrecouvrabilité des créances; la Cour écarte les arguments tirés de l'organisation et du fonctionnement des services qui ne pourraient venir qu'au soutien d'une demande de remise gracieuse. S'agissant de l'appréciation de l'existence d'un préjudice financier, la Cour relève que si l'admission en non-valeur ne produit pas d'effet de droit à l'égard des tiers, elle conduit néanmoins à renoncer à poursuivre le recouvrement de la créance, ce qui équivaut à un défaut de recouvrement pour les admissions en non-valeur irrégulièrement prononcées. De façon particulièrement pédagogique, le parquet fait le point sur l'engagement de la responsabilité du comptable en matière d'admission en non-valeur sur le terrain de

la dépense, lequel "ne doit pas être confondu avec la production de la justification des diligences de recouvrement. La responsabilité du comptable qui exécute l'admission en non-valeur ne saurait aller aussi loin. Une partie de la doctrine a même contesté, non sans argument, que le juge des comptes puisse mettre en jeu la « RPP » d'un comptable pour une simple écriture d'ordre. Lorsqu'il le fait, c'est lorsqu'il constate que l'admission en non-valeur ne repose pas sur une décision qui lui confère sa validité par exemple (pour un exemple de décision de remise gracieuse irrégulière confondue par le comptable avec une délibération d'ANV, voir CRC Haute-Normandie, 3 juillet 2008, commune de Maromme, Revue GFP 2009 p. 343 et suivantes, commentaires Rocca, Renouard, Girardi); en revanche, les dispositions des articles 12 et 13 du Règlement général sur la comptabilité publique ne permettent pas d'exiger du comptable qui exécuterait une décision d'admission en non-valeur des justifications qui relèveraient de la régularité interne et du bien-

fondé de cet acte en opportunité" [C. comptes, 31 juill. 2017, TPG puis DRFIP de la Guadeloupe, n° 2017-2487].

Si l'art. 165 du décret du 29 décembre 1962 prévoyait que « la décision d'admission en non-valeur est prise par l'ordonnateur après avis conforme de l'agent comptable », il y a lieu de combiner cette disposition avec l'art. 152 du même décret qui prévoyait que « les modalités particulières du fonctionnement financier et comptable des établissements publics nationaux sont fixées par le règlement de l'établissement. Ce règlement peut prévoir des dérogations aux règles de la comptabilité publique. En l'espèce, les dispositions de l'instruction codificatrice n° 03-032-M92 du 22 mai 2003 relative à la réglementation budgétaire, financière et comptable des chambres d'agriculture et de leur assemblée permanente prévoyaient bien que les admissions en non-valeur devaient être approuvées par la chambre départementale d'agriculture réunie en session ordinaire. Les choses sont désormais plus simples depuis l'entrée en vigueur du décret

GBCP dont l'art. 193 GBCP prévoit que c'est sur délibération de l'organe délibérant prise après avis de l'agent comptable que les créances de l'organisme peuvent faire l'objet d'une admission en non-valeur, lorsque la créance est irrécouvrable [C. comptes, 26 sept. 2017, Chambre départementale d'agriculture des Deux-Sèvres, n° 2017-2777].

Circonstances atténuantes ou exonératoires de responsabilité

La Cour rappelle que la **mauvaise organisation du service** ne peut constituer une circonstance atténuante ou exonératoire de responsabilité, en l'espèce s'agissant d'un défaut de déclaration de créances, le comptable indiquant qu'à la suite d'une erreur d'annotation du fichier informatique des procédures collectives, le dossier de la société débitrice n'était plus apparu dans les listes de surveillance de production des déclarations de créances [C. comptes, 6 juill. 2017, DDFIP de l'Isère - SIE de Grenoble Chartreuse, n° 2017-1967. V. aussi C. Comptes, 6 juill. 2017, DDFIP de l'Isère - SIE de Voiron, n° 2017-1978]. On sait en effet que l'insuffisance ou l'instabilité des moyens en personnel du poste comptable, constituant une circonstance étrangère à la compétence du juge des comptes, ne peut intervenir au titre des circonstances atténuantes de responsabilité (C. comptes, 20 déc. 1989, CH de Saint-Paul de La Réunion : Rec. 171 ; RDT 1990. 629). Bien plus, le comptable doit organiser son service au mieux pour s'acquitter de ses obligations réglementaires (C. comptes, 24 mars 1994, Commune de Miramas : RDT 1994. 515) ; les arguments développés par le comptable relatifs à la mauvaise organisation des services de l'ordonnateur peuvent certes être invoqués à l'appui d'une demande de remise gracieuse (ou de décharge de responsabilité) mais sont sans incidence sur l'appréciation de sa responsabilité par le juge des comptes (C. comptes, 25 janvier 2006, Météo-France : RDT 2007. 166).

C'est ainsi, comme en l'espèce, toujours vainement que le comptable invoque les **difficultés rencontrées lors de la mise en œuvre des moyens informatiques** qui sont sans incidence sur sa responsabilité personnelle et pécuniaire et ne relèvent pas de l'appréciation de la Cour (C. comptes, 18 octobre 2006, Institut national de la santé et de la recherche médicale (INSERM) : RDT 2008.783. C. comptes, 3 avril 2007, TPG des Bouches-du-Rhône : RDT 2008.783). Dans l'appréciation des circonstances de force majeure de nature à dégager le comptable public de sa responsabilité, la Cour des comptes a retenu que le dysfonctionnement ponctuel d'un outil informatique interne à l'établis-

sement (ayant permis de prolonger le versement d'un traitement durant quatorze mois – et alors que l'agent concerné a signalé ce dysfonctionnement à la délégation régionale sans que cette information soit à l'origine de mesures correctives) ne peut être considéré comme un événement irrésistible et extérieur constitutif de force majeure (C. comptes, 21 janv. 2016, Centre national de la recherche scientifique, n° 2016-0140 ; GFP 2016-4 p. 148). Même solution, le comptable invoquant pêle-mêle, la précarité matérielle de l'installation de l'agence comptable de Kinshasa, l'existence de pressions dues au contexte local extrêmement tendu et les habitudes et écritures comptables du prédécesseur [C. comptes, 20 juill. 2017, Centre culturel français de Pointe-Noire (Congo) : n° 2017-2162]. Les difficultés dues à l'implantation du progiciel "Chorus" ne peuvent pas davantage être considérées comme un cas de force majeure [C. comptes, 31 juill. 2017, DDFIP du Val-de-Marne, n° 2017-2296].

Pourtant, dans des **hypothèses particulières assez voisines de cas de force majeure ou portant atteinte au caractère contradictoire de la procédure**, il arrive au juge des comptes d'admettre de telles difficultés pour ne pas retenir la responsabilité du comptable ; ainsi, dès lors que le comptable est dans l'impossibilité de produire la preuve des diligences qu'il aurait accomplies en vue du recouvrement de titres admis en non-valeur en raison de circonstances exceptionnelles caractérisées par la disparition, après le départ du comptable public, de nombreuses pièces détenues par le poste comptable, la procédure ne peut être poursuivie dans des conditions garantissant le respect du contradictoire et des droits de la défense (C. Comptes, 2 décembre 1999, Agence nationale pour le développement de l'éducation permanente (ADEP), Arrêt n° 24298, RDT 2001. 205). La Cour a renoncé à engager la responsabilité d'un comptable pour non recouvrement d'une créance au motif que le délai d'appel contre l'ordonnance du juge-commissaire expirait dix jours après sa prise de fonction, délai jugé comme trop court pour prendre connaissance du dossier et porter un recours devant la Cour d'appel (C. comptes, 20 mai 2008, Comptables des impôts de la Dordogne, arrêt n° 52006, RDT 2009. 788).

La Cour rappelle qu'un comptable public ne saurait être délié de ses obligations au motif qu'il est placé sous le **contrôle hiérarchique du ministre des finances**, ordonnateur des dépenses indûment versées ; à défaut de texte législatif ou réglementaire l'autorisant, le paiement des indemnités litigieuses est indu

[C. comptes, 31 juill. 2017, DDFIP du Val-de-Marne, n° 2017-2296].

Contrôle sélectif de la dépense

La question de la recevabilité du moyen relatif au plan de contrôle a été tranchée par le Conseil d'Etat (CE, 24 mai 2017, Centre hospitalier Yves Le Foll, GFP 2017-6 p. 146) : l'appréciation du respect des règles de contrôle sélectif de la dépense portée par le juge des comptes constitue "un élément de la décision juridictionnelle susceptible d'être discuté devant le juge d'appel ou de cassation alors même que le jugement ou l'arrêt attaqué n'en a pas fait état dans son dispositif". En l'espèce, le comptable contestait en appel le motif du jugement de première instance qui avait considéré qu'il n'avait pas respecté le plan de contrôle de la dépense ; en effet, s'agissant du paiement d'une indemnité à un agent contractuel à défaut des pièces justificatives exigées par la nomenclature, la Chambre régionale avait estimé que le comptable n'avait pas justifié de l'exclusion de l'agent contractuel, bénéficiaire de l'indemnité en cause, du contrôle par sondage qui devait être effectué sur la paye du mois de novembre et en avait conclu que le plan de contrôle de la dépense n'avait pas été respecté. L'appel interjeté par le comptable est évidemment "intéressé" puisque ce jugement avait pour conséquence que le ministre du budget ne pourrait pas, faute de respect du contrôle sélectif de la dépense, faire remise gracieuse de l'intégralité du débet prononcé. Le comptable indique que le bulletin de salaire de l'agent en cause n'avait pas été examiné dans le cadre du contrôle sélectif de la paye, car il n'avait pas été retenu dans la sélection aléatoire ; si cet argument n'était appuyé d'aucune pièce en première instance, le comptable produit à la Cour un certificat administratif émanant du trésorier du centre des finances publiques de Riom attestant que, dans le cadre du contrôle hiérarchisé de la paye du personnel du centre hospitalier de Riom, les bulletins de paye de dix agents non titulaires nommément désignés ont été tirés au sort pour être contrôlés, le bulletin de paye de l'agent bénéficiaire de l'indemnité en cause ne figurant pas dans l'échantillon retenu ; la Cour note toutefois que ce certificat a été établi postérieurement à l'exercice au cours duquel le tirage au sort des bulletins de paye devant être contrôlés a eu lieu, mais également postérieurement au jugement de la chambre régionale.

"Pour pouvoir exercer l'appréciation du respect du contrôle sélectif de la dépense que lui a confiée le législateur à l'article 60-IX susvisé de la loi du 23 février 1963,

le juge des comptes doit pouvoir trouver parmi les pièces justificatives jointes au compte à juger **non seulement les plans de contrôle hiérarchisés de la dépense**, comme l'a prévu l'article 7 de l'arrêté du 25 juillet 2013 du ministre chargé du budget pris pour l'application du premier alinéa de l'article 42 du décret susvisé relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, **mais également les modalités de sa mise en œuvre prévues par le comptable public et approuvées par son autorité hiérarchique** (...); il sera fait une juste appréciation des circonstances de l'espèce, notamment du fait que les opérations incriminées ont eu lieu avant que le législateur ne donne, dans le décret susvisé du 7 novembre 2012, un fondement juridique au contrôle sélectif de la dépense, en considérant que, si le certificat a été produit tardivement et doit s'analyser comme un document de régularisation ne permettant pas d'établir avec certitude les résultats du sondage en cause, il certifie sous le seing d'un inspecteur principal des finances publiques d'un tirage au sort intervenu en 2012 (...) la requête du comptable appelant de retenir le caractère probant dudit certificat peut dans ces conditions être admise en l'espèce, malgré le doute affectant le contenu de l'échantillon concerné par les paiements indus en cause" [C. comptes, 26 oct. 2017, Centre hospitalier de Riom, n° 2017-2808].

Contrôleur budgétaire et comptable ministériel

C'est dans le prolongement de la loi organique relative aux lois de finances de 2001 que le décret n° 2005-1429 du 18 nov. 2005 a créé la fonction de contrôleur budgétaire et comptable ministériel. L'art. 6 de ce texte prévoit expressément la dualité des fonctions : comptable public tout d'abord par renvoi à l'art. 80 GBCP : il est comptable assignataire des ordres de payer, des dépenses sans ordonnancement et des ordres de recouvrer des ordonnateurs principaux; contrôleur budgétaire ensuite (art. 88 GBCP); à ce titre, il vise le document de répartition initiale des crédits et des emplois prévu à l'art. 67 GBCP et le document prévisionnel de gestion des emplois et des crédits de personnel prévu à l'art. 68. Il « s'appuie, pour l'exercice de ses missions, sur deux départements distincts, l'un de contrôle budgétaire, l'autre de contrôle comptable, dont il mobilise les synergies pour analyser la situation financière des ministères, détecter et maîtriser les risques financiers, évaluer la sincérité des prévisions de dépenses. Le rapprochement de ces deux services sous l'autorité du CBCM permet d'avoir une vision globale des processus

financiers et d'harmoniser les contrôles » (<https://www.performance-publique.budget.gouv.fr/>).

Ce "dédoubllement de la personnalité" du CBCM peut-être de nature à créer des situations délicates dès lors que c'est une même autorité qui doit intervenir à plusieurs stades d'une même opération; en clair, la position du CBCM en tant que contrôleur budgétaire peut-elle être déduite de celle de ce même CBCM en tant que comptable ? Par exemple, peut-on considérer que le fait pour le CBCM d'ouvrir sa caisse pour assurer le remboursement de mises à disposition de personnels puisse valoir visa préalable de cette même dépense ? En l'espèce, le CBCM considérerait que ce dédoublement fonctionnel ne pouvait jamais aboutir à une contradiction; par suite, une dépense payée supposait nécessairement un visa préalable mais implicitement accordé. À l'évidence, un tel argument ne pouvait prospérer et la Cour rappelle que ce sont les textes eux-mêmes qui prévoient la distinction des deux fonctions même si elles sont exercées par la même personne; le visa du contrôleur est un acte formel et nécessaire et ne peut être remplacé par une validation implicite a posteriori de contrats; dans ses conclusions, le parquet confirme que la distinction contrôleur budgétaire / CP, n'est pas que formelle; certes, le CBCM indique que s'il avait apposé son visa, il aurait dû le faire ex post, donc de façon irrégulière; mais ce n'est pas ce qui lui était reproché : en tant que comptable, il aurait dû suspendre le paiement [C. comptes, 27 juill. 2017, Contrôleur budgétaire et comptable ministériel (CBCM) placé auprès du ministre de l'Éducation nationale et du ministre de l'enseignement supérieur et de la recherche (MENESR), n° 2017-2140].

Force majeure

C'est l'article 146-6 de la loi de finances rectificative du 30 déc. 2006 qui a permis au juge des comptes de constater les cas de force majeure (Voir notre note sous C. comptes, 24 janv. 2012, Contrôleur budgétaire et comptable placé auprès des ministères financiers, GFP 2013-12 p. 70); les éléments constitutifs de la force majeure reposent sur trois critères communs à toutes les branches du droit privé ou public : l'extériorité, l'imprévisibilité et l'irrésistibilité de l'événement. L'absence de pièces justificatives afférentes aux soldes débiteurs relevant du seul fait du comptable, il ne peut être fait application de la notion de force majeure (Concl. sur C. comptes, 23 janv. 2009, Lycée Charles De Gaulle de Rosny-sous-Bois, GFP 2010. 289). Ce nouvel "épisode" de l'affaire Crédit Lyonnais / Adidas permet à la Cour des

comptes de se prononcer sur la caractérisation de la force majeure en présence de pièces reconnues fausses par le juge. Le présent arrêt fait suite à la cassation prononcée par le Conseil d'Etat (CE, 17 févr. 2016, Parquet général près la Cour des comptes, GFP 2016-4 p. 147) de l'arrêt de la Cour du 10 nov. 2014 (GFP 2015-11 p. 140) au motif que la haute juridiction financière avait entaché sa décision d'une contradiction de motifs en ne tirant pas les mêmes conséquences de l'incertitude affectant la validité des sentences arbitrales des 7 juill. et 27 nov. 2008 qui étaient le fondement des paiements en cause (fixation d'une somme non rémissible pour la première charge et sursis à statuer sur la seconde). On se souvient à cet égard que la juridiction judiciaire avait procédé à la rétractation des sentences arbitrales en cause (Cour d'appel de Paris du 17 févr. 2015 et Cour de cassation des 30 juin 2016 et 18 mai 2017), le comptable en cause estimant que celle-ci constituait un cas de force majeure. Dans ses conclusions, le Parquet relève que le juge (CRC Auvergne, 1er juill. 2010, Commune de Chantelle, GAJF 6ème éd. 29-15; GFP 2010. 746) a admis la force majeure au vu de la fausseté des pièces reconnue par le juge judiciaire dans la mesure où il n'était pas reproché au comptable public d'avoir manqué à ses obligations de contrôle. La Chambre avait constaté que le comptable ne pouvait pas, en exerçant les contrôles qui lui incombent, détecter le caractère fallacieux des pièces en cause; elle avait ensuite considéré que les critères de la force majeure étaient réunis : imprévisibilité (les agissements frauduleux du fonctionnaire communal ne pouvaient être suspectés en fonction du comportement et de la manière de servir antérieure de l'intéressé); extériorité (les agissements du fonctionnaire en cause étaient totalement extérieurs à la personne du comptable, ce que le juge pénal avait d'ailleurs constaté); irrésistibilité (l'irrégularité reposant sur une action frauduleuse qui consiste, par essence, à tromper l'ordonnateur, le comptable, l'autorité chargée du contrôle de légalité et le juge des comptes). S'agissant du comptable de l'EPFR, la Cour estime que les critères d'extériorité et d'imprévisibilité sont effectivement réunis; mais elle considère en revanche que la rétractation judiciaire des sentences arbitrales ne pouvait répondre au critère de l'irrésistibilité puisque le comptable public aurait dû suspendre le paiement pour des motifs autres que ceux ayant justifié l'annulation des sentences arbitrales. En effet, ce qui est reproché au comptable en l'espèce n'est pas d'avoir payé les indemnités litigieuses en raison de leur annulation judiciaire, mais de n'avoir pas exercé son contrôle sur la validité des créances au regard des engagements respectifs des

différentes parties en cause. La solution est imparable, même si elle est sévère. La Cour va toutefois sensiblement atténuer la portée de son appréciation dans le cadre de la détermination du préjudice financier (V. ci-dessous) [C. comptes, 16 oct. 2017, **Etablissement public de financement et de restructuration (EPFR), n° 2017-2825**].

Par analogie, on signalera cet arrêt par lequel la Cour des comptes prononce un non-lieu s'agissant d'un comptable ayant accepté le paiement d'un mandat d'annulation partielle sur une convention d'occupation du domaine public, la bénéficiaire n'ayant pu exercer l'activité objet de l'autorisation en raison de travaux de voirie; la Cour considère en effet **qu'alors même que la convention ne prévoyait pas de clause de révision de prix, les travaux présentaient un caractère d'imprévisibilité et de nécessité incontestable**; ces travaux ont eu pour effet un bouleversement de l'équilibre économique du contrat qui justifiait une diminution du loyer [C. comptes, 26 oct. 2017, **Commune de Capbreton, n° 2017-2823**].

Imputation

Le parquet souligne que *“le contrôle de l'exacte imputation de la dépense, eu égard à sa « nature » et à son « objet » (terminologie du RGCP de 1962, reprise dans la jurisprudence du Conseil d'Etat) ou au regard des « règles relatives à la spécialité des crédits » (termes employés dans le décret du 7 novembre 2012), fait partie des contrôles essentiels auquel le comptable public doit procéder, sous sa seule responsabilité, quitte à remettre en cause la proposition d'imputation de l'ordonnateur (voir pour un exemple récent et particulièrement strict, la décision du Conseil d'Etat Bigot, commune de Mont-Saint-Martin [n° 369696 du 4 mai 2015], confirmant en 2015 un arrêt d'appel antérieur de la Cour des comptes [25 avril 2013, GFP 2014-7 p. 166]).”* [C. comptes, 27 juill. 2017, **Institut d'Etudes politiques (IEP) de Grenoble, n° 2017-2222**].

Pièces justificatives

Caractère exécutoire

Il ne suffit pas pour le comptable public de se fonder sur des pièces justificatives produites à la date du paiement; encore faut-il que celles-ci soient exécutoires, c'est-à-dire effectivement applicables au moment où le comptable ouvre sa caisse. Le juge des comptes exerce un contrôle précis de ce caractère exécutoire, estimant par exemple que la délibération d'un conseil municipal était exécutoire, même non approuvée par le préfet, dès lors que la législation d'alors ne prévoyait pas cette obligation (C. comptes, 12 mars

1937, Commune de Mesnil-Martinsart : Rec. 34) et retenant la solution inverse dès lors que cette obligation existait (C. comptes, 7 nov. 1968, Commune d'Obernai : Rec. 119). Le juge s'assure ainsi du caractère exécutoire des actes des collectivités territoriales soumis à l'obligation de transmission à l'autorité préfectorale (C. comptes, 2 juill. 1998, Commune de Cintre : RDT 1999. 23. C. comptes, 26 oct. 2000, Commune de Carhaix-Plouguer : RDT 2001. 358. C. comptes, 23 sept. 2004, Commune de Honfleur : RDT 2005. 451) et n'hésite pas à engager la responsabilité du comptable qui a accepté d'ouvrir sa caisse en se fondant sur un acte annulé par le juge administratif (C. Comptes, 26 mars 1992, Commune de Vallauris, RDT1992. 671. CE, 8 juill. 1998, Ministre du budget : RDT 2000. 464), et ce même si la décision n'a pas été notifiée au comptable (C. comptes, 26 mars 1992, Commune d'Hyères, Rec. C. comptes 27). De même doit-il refuser de payer des dépenses ou d'encaisser des recettes autorisées par un acte non exécutoire, qu'il s'agisse d'un acte unilatéral (délibération d'une collectivité territoriale : C. Comptes, 6 mai 1993, Trésorier municipal de Nice, Rec. C. Comptes 64; C. Comptes, 9 déc. 1993, Payeurs régionaux de Franche-Comté, RDT 1994. 268 – ou d'un établissement public : C. Comptes, 5 oct. 1995, OPHLM du Doubs, RDT 1996. 180) ou d'un contrat (CRC Bretagne, 5 sept. 1997, Commune de Cintre, RDT 1998. 269).

En l'espèce, le comptable de l'Ecole nationale de l'Aviation civile avait accepté de payer diverses primes sur le fondement de **décrets non publiés au Journal officiel**; la Cour avait déjà eu à se prononcer à ce sujet : *“Considérant que le contrôle de la validité de la créance requiert effectivement du comptable qu'il s'assure que les justifications prévues par la nomenclature applicable aux dépenses de personnel lui soient fournies; mais qu'au-delà de l'existence matérielle des justifications, le comptable doit également veiller à leur régularité; que cette notion a été progressivement précisée, particulièrement en matière d'indemnités, par le juge des comptes; qu'il est constant que le comptable doit s'assurer en premier lieu qu'un texte législatif ou réglementaire a créé l'indemnité, comme l'exigent les textes en vigueur (...); qu'il doit également s'assurer que le texte institutif de l'indemnité est opposable ce qui résulte des conditions de son entrée en vigueur et en particulier de sa publication au journal officiel; qu'il appartenait donc au comptable du BACEA de s'assurer que les décrets du 5 août 1970, du 28 août 1992 et du 23 septembre 1998 avaient été publiés au journal officiel”* (C. comptes, 12 mai 2010,

Budget annexe “Contrôle et exploitation aériens” : RDT 2011. 766). Venant au soutien du comptable, l'ordonnateur avait indiqué que le comptable ne pouvait que s'aligner sur la position de ses collègues du BACEA, les primes ayant été versées sur la base de textes disponibles exprimant la volonté du gouvernement; l'absence de publication serait un “acte de gouvernement” contre lequel le comptable serait impuissant et ces primes seraient le résultat de protocoles sociaux ayant engagé la signature de l'Etat. La Cour écarte logiquement ces arguments, sans effet sur la responsabilité du comptable [C. comptes, 5 juill. 2017, **Ecole nationale de l'aviation civile (ENAC), n° 2017-1993**].

Pièces nécessaires

Le comptable engage sa responsabilité dès lors que les **ordres de mission** ne figureraient pas à l'appui des mandats de paiement effectués pour des déplacements du personnel; en effet, la production d'une attestation de l'ordonnateur selon laquelle les personnes en cause ont bien fait l'objet d'une demande de déplacement « de [sa] part dans le cadre des missions du CERDD » ne peut valoir pièce justificative; **un simple accord verbal ne peut en effet valoir matérialisation du besoin de l'établissement et de l'existence d'un engagement préalable** [C. comptes, 26 sept. 2017, **GIP Centre ressource du développement durable (CERDD), n° 2017-2791**].

La rémunération des fonctionnaires et agents publics fait une part grandissante à des régimes indemnitaires comportant une part variable déterminée en fonction de la manière de servir des intéressés; ainsi, au-delà des pièces habituellement nécessaires pour justifier le paiement de primes ou indemnités, la question se pose de savoir si le comptable doit exiger des éléments attestant de la prise en considération de ce critère de “mérite” des intéressés. En l'espèce, l'art. 4 du décret n° 2002-715 du 3 mai 2002 relatif au régime indemnitaire des agents de l'Institut national de la propriété industrielle dispose que les agents occupant un emploi fonctionnel peuvent percevoir une indemnité spécifique, calculée en points d'indice majoré, dont les valeurs maximales annuelles sont fixées par un arrêté conjoint des ministres chargés de la propriété industrielle, du budget et de la fonction publique; le montant et l'évolution de cette indemnité varient en fonction de la manière de servir de chaque agent, du poste qu'il occupe et de l'exercice effectif des fonctions. Le parquet estimait que le comptable avait engagé sa responsabilité dès lors qu'aucun document justifiant la manière de servir du bénéficiaire et donc le montant de l'indemnité spécifique

accordée, n'était venu à l'appui de ces décisions individuelles.

Selon la Cour, *"la production des documents justifiant la manière de servir des agents ne constituait pas des pièces nécessaires aux comptables à l'exercice de leurs contrôles, sauf à les faire juges de l'opportunité de l'indemnité attribuée à chaque agent; qu'il ne peut être retenu de grief à leur encontre pour avoir payé les indemnités sans disposer de tels documents"* [C. comptes, 27 oct. 2017, Institut national de la propriété industrielle (INPI), n° 2017-3317].

On ne peut que souscrire à l'analyse de la Cour tant au regard des rôles respectifs de l'ordonnateur et du comptable que de la bonne marche des administrations. En effet, exiger un document justifiant de l'évaluation de la manière de servir du bénéficiaire de la prime en cause aurait eu pour effet de conférer au comptable, non pas tant la possibilité de réaliser un contrôle de légalité des actes de l'ordonnateur, pourtant déjà proscrit par la jurisprudence, mais un véritable contrôle d'opportunité tant cette appréciation est, par nature, subjective et, en principe, individualisée. Par ailleurs, imaginer qu'une simple attestation de l'ordonnateur certifiant que l'évaluation de la manière de servir avait été prise en considération, pouvait valoir pièce justificative valide eut été très largement excessivement formaliste et, pour tout dire, inutile. En effet, comme le relève d'ailleurs la Cour, *"la modulation d'une prime de performance relève d'une décision de gestion de l'ordonnateur, qui s'impose au comptable"*.

Il est de jurisprudence constante que l'inscription de crédits au budget ne peut constituer une pièce justificative de dépense suffisante et ne saurait dispenser le comptable d'effectuer les contrôles qui lui incombent sur la production des justifications conformes aux exigences de la nomenclature (C. comptes, 23 sept. 2004 « Commune de Dompierre-sur-Besbre, n° 40410. 29 juill. 2011, Lycée Edouard Le Corbusier Saint Etienne du Rouvray, GFP 2012-12. 82); en effet, l'inscription des crédits au budget constitue une condition nécessaire mais non suffisante à la régularité du paiement. En l'espèce, la Cour fait néanmoins preuve d'une interprétation particulièrement constructive s'agissant de dépenses dont le principe avait bien été fixé par une délibération du conseil d'administration de l'établissement public; la Cour relève que, si les taux de rémunération n'ont pas été fixés par une délibération séparée du conseil d'administration, les taux retenus par l'ordonnateur faisaient expressément référence au budget de l'INPI et étaient les mêmes que ceux retenus pour le budget; il y a donc lieu de considérer les taux approuvés par le Conseil

d'administration [C. comptes, 27 oct. 2017, Institut national de la propriété industrielle (INPI), n° 2017-3317].

Il incombe au comptable de faire preuve d'une particulière vigilance dans l'exercice de son contrôle de validité des pièces justificatives, notamment dans l'hypothèse de changements législatifs ou réglementaires; en l'espèce, une modification du code de la construction et de l'habitation (art. L. 421-12 et R. 421-19) a prévu qu'à partir de 2009, le directeur des offices publics de l'habitat devait être recruté par contrat, même s'il était en position de détachement; le décret du 12 oct. 2009 n'avait manifestement prévu aucune disposition transitoire s'agissant des directeurs déjà en fonctions et qui avaient été nommés par arrêté du président de leur office. Une fiche technique de la DGCP indiquait que le paiement des salaires des personnels concernés pouvait être poursuivi jusqu'à la mise en conformité des actes d'engagement des directeurs "ces actes, même dépourvus de base légale, demeurent néanmoins exécutoires". La Cour considère logiquement que cette fiche ne pouvait lui être opposable et que la production d'un contrat s'imposait dès la publication du décret du 12 oct. 2009 car il incombait, le cas échéant, au pouvoir réglementaire, de prévoir les dispositions transitoires idoines (ce qu'il avait d'ailleurs fait pour le montant des rémunérations des directeurs); la Cour relève ainsi qu'il n'appartient pas au juge de retarder l'application de dispositions dont le pouvoir réglementaire a voulu qu'elles soient d'application immédiate [C. comptes, 20 juill. 2017, Office public de l'habitat de Boulogne-sur-Mer, n° 2017-2022].

Dans son arrêt du 10 mars 2014 (n° 69134, GFP 2015-11 p. 139), la Cour des comptes, pour juger que le comptable avait manqué aux obligations lui incombant au titre du contrôle des justificatifs de telles dépenses, avait relevé qu'en l'absence de nomenclature spécifique applicable au grand port maritime et dans le silence de la nomenclature annexée à l'instruction codificatrice du 2 sept. 2002 portant réglementation budgétaire, financière et comptable des établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial, il appartenait au comptable, pour déterminer les pièces justificatives requises à l'appui du paiement des subventions litigieuses, de se référer à la nomenclature des pièces justificatives des dépenses de l'Etat, laquelle exigeait, dès lors que de telles subventions excédaient 23000 euros, la production de la convention prévue par l'article 10 de la loi du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations; elle en avait déduit que le paiement d'une subvention excédant le seuil au-delà duquel il convient

qu'une convention soit signée et jointe au mandat de paiement avait causé un préjudice à l'organisme public. Cet arrêt avait été cassé par le Conseil d'Etat (CE, 9 mars 2016, ministre du budget et des comptes publics, GFP 2016-6 p. 149) au motif que faute d'apprécier s'il était pertinent et nécessaire pour le comptable public, au titre des contrôles lui incombant, d'exiger de l'ordonnateur la production d'une convention avec l'association recevant une subvention et en jugeant qu'une telle pièce devait être exigée au seul motif que la nomenclature de l'Etat, qui n'était pas applicable à l'établissement en cause, l'exigeait pour des opérations similaires, la Cour des comptes avait commis une erreur de droit. Prenant acte de cet arrêt, la Cour considère désormais que la convention entre l'établissement et l'association bénéficiaire de la subvention n'est pas une pièce conditionnant la régularité du paiement; son absence à l'appui des paiements ne constitue pas un manquement [C. comptes, 21 sept. 2017, Grand port maritime de Dunkerque, n° 2017-2615].

Que l'on s'en félicite ou qu'on le déplore, les comptables publics ont été écartés du contrôle du respect des seuils de passation des marchés publics : *"il est patent qu'à la suite de la parution du code des marchés publics entré en vigueur le 9 septembre 2001, dans un souci de simplification, les comptables publics n'ont plus à contrôler le seuil des marchés publics; qu'à cette fin, la nomenclature de pièces justificatives pour le secteur public local a été modifiée par le décret n° 2003-301 du 2 avril 2003 modifiant l'article D.1617-19 du code général des collectivités territoriales; que selon la rubrique 41 de la nomenclature, le choix de la procédure de passation est de la seule responsabilité de l'ordonnateur; que la nomenclature issue du décret n° 2007-450 du 25 mars 2007 maintient le principe selon lequel la dépense est présentée sous la seule responsabilité de l'ordonnateur, selon l'une des sous-rubriques de la rubrique n° 4 Marchés publics (...); au cas d'espèce, aucune facture prise individuellement ne dépasse le seuil de dispense de procédure, prévu par l'article 11 du code des marchés publics et fixé à 15 000 € HT par le décret n° 2011-1853 du 9 décembre 2011 modifiant certains seuils du code des marchés publics (...); il résulte de ce qui précède qu'il n'y a pas lieu de mettre en jeu la responsabilité de M. X à raison de la présomption de charge n° 2 soulevée à son encontre au titre de sa gestion des comptes de l'exercice 2013, et ce nonobstant la circonstance qu'une partie des factures a été réglée au profit du même bénéficiaire par huit mandats successifs numérotés de 14 à 21 au cours d'une même journée"* [C. comptes, 26 oct.

2017, Syndicat intercommunal à vocation unique (SIVU) des Rives de l'Elorn, n° 2017-2793]

Préjudice financier

On rappellera que, dans son arrêt du 22 févr. 2017 (Grand port maritime de Rouen, GFP 2017-4 p. 133), le Conseil d'Etat a clairement précisé les règles applicables à la détermination de l'existence et du montant du préjudice financier : « lorsque le juge des comptes estime que le comptable a méconnu les obligations qui lui incombent, il lui appartient de déterminer si ce manquement a causé un préjudice financier à l'organisme public concerné et d'évaluer l'ampleur du préjudice subi ; qu'il doit, à cette fin, d'une part, rechercher s'il existait un lien de causalité entre le préjudice et le manquement, à la date où ce dernier a été commis et, d'autre part, apprécier l'existence et le montant du préjudice à la date à laquelle il statue en prenant en compte, le cas échéant, des faits postérieurs au manquement tels qu'un éventuel reversement dans la caisse du comptable de sommes correspondant à des dépenses irrégulièrement payées ou à des recettes non recouvrées ».

Compétence respective du ministre et du juge des comptes

En application des dispositions du VI de l'art. 60 de la loi du 23 févr. 1963, le ministre dont relève un comptable public ou le ministre chargé du budget peuvent mettre en jeu la responsabilité personnelle et pécuniaire de ce comptable en raison d'un manquement à ses obligations mentionnées au I du même article, dans les conditions définies aux paragraphes VI et suivants ; une procédure de débet administratif à l'encontre d'un comptable public suivie d'une décision de remise gracieuse ne fait pas obstacle à l'office du juge des comptes. Saisi d'un pourvoi contre l'arrêt de la Cour du 4 mars 2015 (TPG de Mayotte, n° 72009, GFP 2015-11 p. 141), le Conseil d'Etat (CE, 19 mai 2017, TPG de Mayotte, GFP 2017-6 p. 145) est venu clarifier les règles applicables lorsque la responsabilité du comptable est mise en jeu successivement par le ministre du budget et le juge des comptes.

Au visa de l'arrêt du Conseil d'Etat dans les conclusions du Parquet, la Cour considère ainsi que la circonstance que la responsabilité du comptable avait été engagée par le DDFIP, notamment pour les créances en cause, ne fait pas obstacle à l'office du juge des comptes ; la Cour doit toutefois tenir compte de la décision de remise gracieuse du ministre (déduction du laissé à charge de la somme non rémissible) [C. comptes, 6 juill. 2017,

DDFIP de l'Isère - SIE de Grenoble Chartrouse, n° 2017-1967].

Constatation du manquement et détermination du préjudice

La constatation de l'existence ou de l'absence d'un préjudice financier donne lieu à une jurisprudence subtile qui doit se lire en lien avec les règles applicables à la constatation du manquement ; ainsi, il est de jurisprudence constante que la responsabilité du comptable s'apprécie à la date des opérations ; par suite, si le paiement de primes fondées sur des textes non publiés au Journal officiel révèle bien le manquement, la Cour constatera l'absence de préjudice financier au motif que deux décrets ont régularisé la situation avec effet rétroactif. Comme le rappelait le Parquet, l'entrée en vigueur d'un texte postérieur au paiement ne saurait dégager la responsabilité du comptable (CE, 27 mai 2015, ministre de l'économie et des finances, n° 374708 : GFP 2016-2 p. 135 BJCL 2015 n° 5, p. 468 concl. De Lesquen X., obs. Girardi J.-L.) ; mais l'intervention des textes rétroactifs a bien manifesté l'intention ou la volonté d'assumer les dépenses en cause qui ne peuvent ainsi être considérées comme indues [C. comptes, 5 juill. 2017, Ecole nationale de l'aviation civile (ENAC), n° 2017-1993].

Une pièce peut être considérée comme insuffisante pour faire disparaître un manquement du comptable tout en venant au soutien de la constatation de l'absence de préjudice financier ; ainsi, s'agissant de rémunérations versées à un agent détaché, une modification réglementaire avait prévu que l'acte de nomination devait prendre la forme d'un contrat et non plus d'un arrêté : le manquement est ainsi constitué alors même qu'une fiche technique de la DGCP avait indiqué qu'il était possible de poursuivre les paiements sur le fondement de l'arrêté dans l'attente du renouvellement du détachement. À l'inverse de la Chambre régionale, la Cour considère toutefois logiquement que cette fiche permet de déduire l'absence de préjudice financier tiré de ce manquement [C. comptes, 20 juill. 2017, Office public de l'habitat de Boulogne-sur-mer, n° 2017-2022].

Le reversement de dépenses irrégulièrement payées est de nature à dégager la responsabilité du comptable lorsqu'il est intervenu avant la mise en débet de ce dernier ; le reversement, par les bénéficiaires des sommes indues, a le même effet exonératoire qu'un versement du comptable sur ses deniers propres (C. comptes, 5 juill. 2006, CH E. Roux du Puy-en-Velay, RDT 2008. 481. V. déjà C. comptes, 19 déc. 1993, Commune de Menton, Rec. 123 ; RDT 1994. 437). En l'espèce, le comptable apporte la preuve du remboursement intégral de la somme

indument payée, la Cour constatant toutefois que ce remboursement n'est intervenu qu'après réception par le comptable du réquisitoire du ministère public. Elle en déduit par conséquent l'existence d'un manquement sans préjudice mais renonce à fixer une somme non rémissible. Pour le ministère public, dans une acception stricte du rôle que la loi assigne au juge des comptes, la reconnaissance d'un manquement devrait donner lieu au versement d'une somme non rémissible, même largement diminuée. A défaut, il semble que l'affirmation d'un non-lieu, serait à la fois plus logique et plus cohérente avec l'office attendu du juge des comptes [C. comptes, 27 juill. 2017, Établissement public de coopération scientifique (EPCS) Paris sciences et lettres formation, n° 2017-2332].

La Cour estime que la rétractation des sentences arbitrales dans l'affaire "Crédit Lyonnais / Adidas" a conféré un caractère indu au paiement par le comptable public des indemnités fixées, ce qui aurait dû entraîner la mise en débet du comptable en présence d'un préjudice financier ; toutefois, il n'existe pas de lien de causalité entre le manquement du comptable public et le préjudice, ce qui autorise la Cour à se "contenter" de fixer une somme non rémissible [C. comptes, 16 oct. 2017, Etablissement public de financement et de restructuration (EPFR), n° 2017-2825].

Détermination de la volonté de l'organisme public en cause

Si, pour l'évaluation de l'existence d'un préjudice financier, le juge doit tenir compte des dires et actes éventuels de l'organisme public qui figurent au dossier, il n'est pas lié par une déclaration de l'ordonnateur indiquant que l'organisme n'aurait subi aucun préjudice financier ; faute d'une délibération complète et précise, la volonté de l'assemblée délibérante, seule compétente en l'espèce pour désigner les catégories d'agents bénéficiaires des primes litigieuses, ne saurait être présumée : les indemnités n'étaient donc pas dues et leur paiement a entraîné un préjudice financier [C. comptes, 20 juill. 2017, Commune de Massiac, n° 2017-2160].

Dès lors que les textes instituaient un avis simplement consultatif et non un avis conforme du contrôleur d'Etat, il n'apparaît pas que la dépense ait été indue ; le manquement n'a dès lors pas entraîné de préjudice financier dès lors que n'existe aucun doute quant à la volonté de l'établissement de réaliser la dépense litigieuse [C. comptes, 27 oct. 2017, Institut national de la propriété industrielle (INPI), n° 2017-3317].

De façon plus discutable, la Cour a constaté l'existence d'un préjudice financier s'agissant du paiement :

- d'une avance en complément de salaire sans ordre de payer dûment signé par l'ordonnateur et sans justification de la somme versée ; or, la comptable indiquait que cette avance avait permis de faire face à une situation d'urgence dont la responsabilité incombait au service, solution validée par la Directrice générale des services et procédure acceptée par la DGFIP

- de vacataires en l'absence de pièce attestant de leur recrutement alors même qu'un certificat administratif de l'ordonnateur postérieur aux faits avait expliqué que ces heures ne faisaient pas l'objet de contrats spécifiques et attesté du service fait ;

- d'heures à une vacataire au-delà de la durée de son contrat, bien que le service ait été effectué, dès lors que le manquement porte sur la vérification de la réalité même de l'engagement juridique supportant les prestations en cause ;

- de primes pour participation à la gestion de contrats de recherche sur la base d'un texte abrogé, le manquement résultant du défaut de fondement juridique de la dépense.

Il n'existait ainsi aucun doute sur la volonté de l'organisme public mais il semble que ce soit la gravité des manquements qui a poussé le juge à constater l'existence du préjudice financier. Dans ses conclusions, le ministère public avait pourtant rappelé qu'il n'est "pas favorable à la multiplication des hypothèses de manquement sans préjudice qui, bien qu'elle ait été retenue par le juge de cassation dans une circonstance bien particulière et difficile à déterminer, complique inutilement un dispositif qui a été mis en place afin d'éviter la mise en jeu de la responsabilité des comptables à l'égard de paiements qui ne seraient affectés que par des manquements formels". Il regrettait également l'existence de divergences entre les chambres de la Cour sur la constatation ou non de l'existence d'un préjudice financier en cas de preuve rapportée de la volonté expresse de l'ordonnateur [C. comptes, 27 juill. 2017, Institut d'Etudes politiques (IEP) de Grenoble, n° 2017-2222].

Le paiement d'un mandat sur un marché de travaux sans contrat écrit ou sur une facture faisant référence à un bon de commandes non joint engage la responsabilité du comptable qui s'apprécie à la date du paiement ; mais, les devis et paiements établissent de manière certaine la volonté des parties de contracter, ce qui permet au juge de constater l'absence de préju-

dice financier [C. comptes, 31 juill. 2017, DDFIP du Val-de-Marne, n° 2017-2296].

Même solution s'agissant du paiement de mandats fondés sur un marché venu à terme ; le juge considère qu'il résulte du dossier que la volonté des parties était de poursuivre le marché [même arrêt].

Des pièces produites postérieurement au manquement du comptable peuvent conduire le juge à exclure l'existence d'un préjudice financier dès lors que ces pièces révèlent clairement la volonté de l'organisme public en cause. Ainsi, comme le note le Parquet : "S'agissant du préjudice, l'agent comptable se fonde sur la nature des dépenses (frais bancaires, salaires et charges sociales, location des locaux, exonérations) et la présence de pièces justificatives à l'appui, dont certaines sont signées de l'ordonnateur, pour arguer de l'absence de préjudice financier. Quelle que soit la nature des dépenses, l'absence non seulement de la certification du service fait mais également de tout élément matérialisant la volonté de l'ordonnateur de payer la dépense permet de considérer la dépense comme induue. De même, la seule présence de la signature de l'ordonnateur sur une facture ne suffit-elle pas à justifier de quoi que ce soit, en l'absence de toute mention ne serait-ce qu'en évoquant un service fait ou une volonté de payer. Il en va différemment des certificats administratifs présents à l'appui de certains mandats à titre de pièce justificative. Ils sont en effet rédigés de la façon suivante « le mandat n° [X] du [date] d'un montant de [YY] concerne la prise en charge des [nature de la dépense] du mois de [ZZ] ». Il est donc possible de considérer que cette mention signée de l'ordonnateur manifeste expressément la volonté de payer de la part de la personne en charge de certifier le service fait et d'ordonner le paiement. Ces certificats ne peuvent se substituer à une certification du service fait et à un ordonnancement en bonne et due forme mais leur présence pourrait conduire à exclure le préjudice financier". [C. comptes, 26 oct. 2017, Centre pour les études en France de Bogota (arrêté conservatoire de débet), n° 2017-3210].

Le paiement d'une indemnité en l'absence de l'arrêté municipal la prévoyant est constitutive d'un manquement du comptable ; le juge constate toutefois l'absence de préjudice financier dès lors qu'un arrêté municipal ultérieur avait prévu l'obligation de payer ladite prime. Cette espèce permet surtout au ministère public de s'interroger sur l'éventuelle complaisance de l'ordonnateur dans le cadre de la détermination de l'existence du préjudice financier ; en effet, le parquet constate que l'ordonnateur détient

souvent la clé du choix entre manquement avec préjudice (donc débet) et somme non rémissible, en situation ainsi d'influencer le comptable, portant atteinte au principe même de son indépendance vis-à-vis de l'ordonnateur ; dans une telle hypothèse, le juge financier devrait écarter la pièce de complaisance ; en effet, le ministère public estime que le juge des comptes doit pouvoir rejeter une pièce établie postérieurement par un ordonnateur dès lors qu'elle aurait pour objet et pour effet de modifier la nature du manquement avant que le juge ne se prononce. Il est en effet de l'intérêt de l'ordre public comptable et financier, que le juge des comptes a pour fonction de préserver, d'éviter que l'ordonnateur fasse obstacle à l'office du juge ou l'oriente. Ainsi, si le comptable n'a pas à apprécier la légalité des actes de l'ordonnateur au moment du paiement, il n'en va pas de même pour le juge des comptes au moment où il interprète un acte afin d'apprécier si un manquement a causé un préjudice financier ou non. La question se pose toutefois de savoir comment déterminer s'il s'agit d'un acte de complaisance ; le parquet propose deux indices : le délai dans lequel est intervenu l'acte de régularisation et la plus ou moins grande proximité de l'acte en cause avec le contrôle du juge. En l'espèce, l'intervention de l'acte deux mois après la notification du contrôle juridictionnel ne permet pas, à elle seule, de considérer que l'acte a été réalisé sur la demande du comptable ou à son profit ; il en serait allé différemment si l'acte était apparu après la formulation des griefs. On soulignera enfin que, si le Parquet évoque l'influence exercée potentiellement par l'ordonnateur sur le comptable lors de l'émission de l'acte de régularisation, il passe sous silence l'hypothèse inverse, c'est-à-dire l'éventualité du refus de l'ordonnateur d'édicter un tel acte alors que le manquement du comptable était bien la conséquence de la volonté de l'organisme public en cause [C. comptes, 14 sept. 2017, Commune d'Erment, n° 2017-2432].

Imputabilité

Les comptables en cause considéreraient que leur responsabilité personnelle ne pouvait être engagée dans la mesure où le préjudice financier subi par l'opéra trouvait son origine dans les agissements délictuels du régisseur (détournements de fonds). La Cour rappelle que la responsabilité du comptable ne peut être engagée que si le débet est lié à une faute ou une négligence caractérisée commise par le comptable public à l'occasion de son contrôle sur pièces ou sur place. Il ne peut être contesté que la vérification des pièces justificatives jointes aux mandats de reconstitution de l'avance, entre dans

la catégorie des contrôles devant être exercés par les comptables. Les détournements n'ont été rendus possibles que par l'insuffisance du contrôle par les comptables de la liquidation du total de la dépense pour chacun des mandats en cause : le manquement est ainsi constitutif d'un préjudice financier [C. comptes, 26 oct. 2017, Régie personnalisée de l'opéra national de Bordeaux, n° 2017-3060].

Marchés publics

« Pour déterminer si le paiement irrégulier d'une dépense par un comptable public a causé un préjudice financier à l'organisme public concerné, il appartient au juge des comptes d'apprécier si la dépense était effectivement due et, à ce titre, de vérifier notamment qu'elle n'était pas dépourvue de fondement juridique; que le règlement de prestations réalisées postérieurement à l'arrivée à son terme d'un marché public constitue, en principe, un paiement irrégulier causant un préjudice financier à l'organisme public concerné; qu'il peut, toutefois, en aller différemment si les prestations prévues par le marché ont continué à être effectivement fournies à l'organisme public en cause par le titulaire du marché et si les parties ont manifestement entendu poursuivre leurs relations contractuelles; que la commune intention des parties de poursuivre leurs relations contractuelles peut résulter notamment de la conclusion ultérieure d'un avenant de régularisation, d'un nouveau contrat ou d'une convention de transaction conclus avec le titulaire du marché » (CE, 22 févr. 2017, Grand port maritime de Rouen, GFP 2017-4 p. 133).

Dans le même esprit, dès lors qu'une délibération d'exonération des entreprises des pénalités était intervenue avant le décompte général et définitif du marché en cause, le juge des comptes considère que le paiement sans décompte desdites pénalités n'a pas causé de préjudice financier. La Cour rappelle, de façon particulièrement pédagogique que, pour déterminer le préjudice financier, le juge des comptes apprécie le lien de causalité entre le préjudice et le manquement, à la date de celui-ci; l'existence et le montant du préjudice à la date à laquelle il statue en prenant en considération, le cas échéant, des faits postérieurs au manquement. En l'espèce, l'intention de la commune était clairement établie et il est admis que le pouvoir adjudicateur peut décider de ne pas appliquer les pénalités prévues au contrat [C. Comptes, 14 sept. 2017, Commune de Mios, n° 2017-2445].

Recettes

Si la preuve est rapportée qu'en tout état de cause le paiement des créances de l'Etat n'aurait pas pu être obtenu, le juge constatera tout à la fois le défaut de dili-

gences du comptable et l'absence de préjudice financier pour le Trésor [C. comptes, 6 juill. 2017, DDFIP de l'Isère - SIE de Grenoble Chartreuse, n° 2017-1967]. Le défaut de recouvrement d'une créance consécutif à l'insuffisance des diligences du comptable ne peut être considéré comme n'ayant pas causé de préjudice financier que s'il est établi que l'Etat n'aurait pas pu être désintéressé, quand bien même le comptable aurait satisfait à ses obligations, le mandataire judiciaire ayant en l'espèce établi un certificat d'irrecouvrabilité, l'insolvabilité du débiteur étant ainsi réputée établie [C. comptes, 31 juill. 2017, DRFIP d'Ile-de-France et du département de Paris - Service des Impôts des Entreprises Roule Hoche, n° 2017-2299].

Le manquement de l'agent comptable qui a conduit à l'irrecouvrabilité de la créance n'a pas entraîné de préjudice financier dans la mesure où la créance était devenue irrécouvrable 3 mois avant la prise de fonctions du comptable [C. comptes, 27 juill. 2017, Institut d'Etudes politiques (IEP) de Grenoble, n° 2017-2222].

Si l'absence de diligences du comptable dans le recouvrement d'une recette constitue à l'évidence un manquement susceptible d'engager sa responsabilité personnelle, le rétablissement de la caisse résultant du recouvrement de ladite recette a un effet exonératoire pour le comptable; par suite, aucun manquement ne peut plus être constaté dès lors que la loi du 28 déc. 2011 n'a pas modifié les dispositions de l'art. 60 de la loi du 23 févr. 1963 sur les cas de mise en cause de la responsabilité du comptable (déficit en monnaie ou en valeurs, recette non recouvrée, dépense irrégulièrement payée ou indemnisation d'un tiers du fait du comptable public). La Cour infirme donc logiquement le jugement de la Chambre régionale qui avait cru pouvoir tout à la fois constater un manquement (le défaut de diligences) et l'absence de préjudice financier (en raison du recouvrement du titre litigieux). [C. comptes, 20 juill. 2017, Syndicat intercommunal scolaire et de transport (SIST) de Formigères et Capcir, n° 2017-2032]

Rémunérations

S'agissant du paiement du traitement d'un fonctionnaire détaché, la Cour considère que la fiche financière émanant de l'administration d'origine constitue un simple élément d'information dès lors que l'administration d'origine n'avait pas compétence pour fixer la rémunération en cause; elle en déduit logiquement que les pièces justificatives étaient insuffisantes ou contradictoires à défaut de délibération du conseil d'administration de l'établissement; il en résulte un manquement avec préjudice financier pour la totalité de la rémunération car la Cour ne peut déter-

miner ni si l'intéressé aurait renoncé à solliciter un détachement en cas de rémunération conforme aux textes applicables ni les résultats d'une délibération du conseil d'administration qui serait venue fixer ladite rémunération [C. comptes, 27 oct. 2017, Institut national de la propriété industrielle (INPI), n° 2017-3317].

S'agissant de remboursements de mises à disposition de personnel sans convention préalable, le parquet indique que la question n'est pas celle du service fait mais de l'exigibilité de la dette : l'absence de convention interdisait de vérifier la correcte liquidation des sommes payées et l'impossibilité de déterminer selon quelle clef les sommes dues par les deux "employeurs" pouvaient être réparties; les paiements indus ont ainsi entraîné un préjudice financier [C. comptes, 27 juill. 2017, Contrôleur budgétaire et comptable ministériel (CBCM) placé auprès du ministre de l'Education nationale et du ministre de l'enseignement supérieur et de la recherche (MENESR), n° 2017-2140].

Somme non rémissible

La fixation de la somme non rémissible constitue une charge qui, tant qu'elle n'a pas été acquittée par le comptable, fait obstacle à la décharge de gestion [C. comptes, 14 sept. 2017, Communauté de communes du Kreis-Breizh, n° 2017-2362].

Subventions

Lorsque la volonté d'un organisme public, exprimée par l'organe délibérant compétent pour le faire, ne s'est pas manifestée sur le bénéficiaire et le montant d'une subvention, les paiements effectués au titre de celle-ci doivent être considérés comme indus et, de ce fait, constitutifs d'un préjudice financier; en revanche, l'absence de convention (subvention supérieure au seuil de 23.000 €) n'entraîne pas de préjudice financier, l'objet de cette règle étant d'assurer la transparence et l'information des citoyens et non le bon emploi des deniers publics [C. comptes, 21 juill. 2017, Communauté de communes des Vallées du Valbonnais, n° 2017-2163].

Le paiement d'une subvention à une association sur la base d'un extrait du procès-verbal du Conseil d'administration, d'un bon de commande non signé et d'une feuille d'accompagnement comportant une signature non identifiable, ne peuvent constituer l'ordre de paiement adressé au comptable par l'ordonnateur : le manquement du comptable est donc constitué. Mais, si le manquement s'apprécie à la date du paiement, le préjudice financier s'apprécie au moment du jugement : en l'espèce les pièces fournies (certificat de l'ordonnateur affirmant qu'il s'agissait bien de sa signature) attestent de la volonté de régulariser le mandatement,

la Cour en déduisant l'absence de préjudice financier [C. comptes, 27 juill. 2017, Institut d'Etudes politiques (IEP) de Grenoble, n° 2017-2222].

Tenue de la comptabilité

Si l'art. 60-IV de la loi de 1963 n'autorise pas la mise en jeu de la responsabilité

pécuniaire du comptable s'agissant de défauts dans la tenue de la comptabilité n'ayant pas entraîné de manquant (C. comptes, 23 févr. 1999, Commune d'Aiguilles, RDT 1999. 529), ces défaillances ne peuvent être utilement invoquées par le comptable pour justifier le défaut de recouvrement de créances (dont les titres de perception auraient été perdus)

ou l'écart entre le solde d'un compte et l'état de développement du même compte résultant de la tenue défectueuse de la comptabilité [C. comptes, 31 juill. 2017, DDFIP du Val-de-Marne, n° 2017-2296].

Procédure

Délai raisonnable

Alors que le comptable en cause soulignait qu'un an et demi s'était écoulé entre la réponse du comptable au réquisitoire et le dépôt des conclusions du magistrat instructeur, générant ainsi un "préjudice d'incertitude" et un éventuel préjudice financier (en raison des intérêts allongés), la Cour rappelle que l'éventuelle violation du délai raisonnable ne remet pas en cause la validité de la procédure mais ouvre droit, le cas échéant, à une indemnisation [C. comptes, 27 juill. 2017, Contrôleur budgétaire et comptable ministériel (CBCM) placé auprès du ministre de l'Education nationale et du ministre de l'enseignement supérieur et de la recherche (MENESR), n° 2017-2140].

Contradictoire

La Cour rejette la contestation de la régularité de la procédure par le comptable au regard du peu de temps dont il aurait disposé pour répondre au rapport à fin d'arrêt. La Cour rappelle les termes des art. L. 142-1-2 et R. 142-6 CJF et invoque des arguments de fait pour considérer, de façon lapidaire, que le comptable n'a pas manqué de temps : il a produit un mémoire de 57 pages en réponse au rapport et un nouveau rapport de 11 pages en réponse aux conclusions du ministère public. Surtout, la Cour souligne que le rapport d'instruction a pour seul objet d'analyser les charges soulevées par le réquisitoire et que le débat contradictoire porte sur l'ensemble des pièces présentes au dossier; les éventuels défauts du rapport d'instruction peuvent être librement discutés à l'audience et ses constats ne s'imposent pas au juge (l'audience publique est ainsi conçue comme pouvant "purger" les défauts du rapport d'instruction) [C. comptes, 31 juill. 2017, TPG puis DRFIP de la Guadeloupe, n° 2017-2487].

Impartialité

L'impartialité de la juridiction et de ses membres constitue une garantie essentielle du respect du caractère contradic-

toire de la procédure; en l'espèce, si c'était bien le même magistrat qui avait rédigé le rapport d'instruction et le rapport préliminaire, la Cour rappelle nettement que seule la formation de jugement décide et que le rapporteur ne participe pas au délibéré; le Code des juridictions financières ne proscrie pas ce cumul de tâches et la Cour prend soin de préciser que la lecture du rapport confirme une instruction équitable. Dans le même esprit, le fait que le comptable et le magistrat instructeur étaient issus de la même promotion de l'ENA ne peut constituer une violation du contradictoire dès lors que leur scolarité commune remontait à 34 ans. [C. comptes, 27 juill. 2017, Contrôleur budgétaire et comptable ministériel (CBCM) placé auprès du ministre de l'Education nationale et du ministre de l'enseignement supérieur et de la recherche (MENESR), n° 2017-2140].

Dès lors que le jugement entrepris comporte la mention « Entendu en délibéré M. Pierre M., premier conseiller, en ses observations », magistrat rapporteur de l'affaire, cette mention laisse présumer que le rapporteur de l'affaire a participé au délibéré et que la chambre régionale aurait ainsi méconnu le principe d'impartialité; s'agissant d'une règle d'ordre public, sa méconnaissance constitue un moyen d'annulation à soulever d'office, ce qui justifie l'annulation du jugement en cause [C. comptes, 26 oct. 2017, Syndicat intercommunal à vocation unique (SIVU) des Rives de l'Elorn, n° 2017-2793].

Instance en reddition de comptes et autres instances

Dans l'affaire "Crédit Lyonnais / Adidas", le parquet avait demandé à la Cour de surseoir à statuer en raison de l'instance en cours devant la CDBF et la procédure pénale pendante, considérant que ces procédures pouvaient avoir une influence sur le préjudice financier en raison d'une éventuelle déclaration de faux. Si le comptable concerné avait contesté cette demande en raison d'un risque de violation du délai raisonnable, la Cour considère logiquement que la procédure devant la

CDBF est sans influence puisqu'elle concerne les ordonnateurs; en effet, la jurisprudence de la CDBF ne peut utilement être invoquée devant la Cour des comptes : la CDBF a un caractère répressif alors que la Cour tranche des obligations à caractère civil; elles ne connaissent pas des mêmes manquements et n'ont en général pas les mêmes justiciables (C. comptes, 25 mars 2016, DRFIP d'Ile-de-France et du département de Paris, GFP 2016-6 p. 154); par ailleurs, les procédures devant la Cour des comptes sont sans influence sur la régularité de la procédure devant la CDBF et les intimés ne peuvent se prévaloir du fait qu'avant le déféré des faits à la CDBF, ils n'ont jamais été interrogés par la Cour des comptes (CDBF, 19 avril 2000, Bibé, Wagner et Javal, Crédit chimique, RDT 2001. 796).

S'agissant de l'instance pénale, la Cour rappelle que les éventuelles sanctions qui seraient prononcées par le juge pénal seraient à titre répressif, sans effet sur l'appréciation du préjudice par la Cour. On sait en effet que l'office du juge des comptes étant d'ordre public, la compétence du juge pénal laisse intacte celle du juge des comptes pour statuer sur la reddition de comptes des deniers irrégulièrement maniés, laquelle a pour objet la responsabilité pécuniaire personnelle des comptables (C. comptes, 26 oct. 2000, Commune de Levallois-Perret, RDT 2001. 542). [C. comptes, 16 oct. 2017, Etablissement public de financement et de restructuration (EPFR), n° 2017-2825].

Pré-jugement

Constitue « une sorte de préjugement » portant atteinte à l'impartialité de la Chambre régionale, le rapport d'observations définitives, rendu public en avril 2016, qui consacre une de ses parties à "l'absence de contrôle des régies par l'ordonnateur" et où est également évoquée l'absence de contrôle des régies par le comptable : si les requérants ne sont pas nommément cités dans le rapport, leur fonction et leurs obligations professionnelles de « comptable » y sont expressément mentionnées; le rapport conduit

à reprocher aux comptables d'avoir manqué à leurs obligations de contrôle de la justification des mandats de reconstitution de l'avance de la régie, objet même de la charge n° 1 du réquisitoire du Procureur financier [C. comptes, 26 oct. 2017, Régie personnalisée de l'opéra national de Bordeaux, n° 2017-3060].

À l'inverse, les comptables ne peuvent invoquer l'existence de décharges antérieures ou l'absence de remarques de la Chambre régionale dans le cadre de son contrôle non juridictionnel pour s'exonérer de leur responsabilité personnelle [C. comptes, 26 oct. 2017, Régie personnalisée de l'opéra national de Bordeaux, n° 2017-3060].

Prescription extinctive

La prescription extinctive ne peut utilement être invoquée par le comptable qu'à la condition que le compte ait été valablement produit ; tel n'est pas le cas dès lors que le juge constate le manque de certaines pièces lors du dépôt du compte [C. comptes, 26 oct. 2017, Commune de Capbreton, n° 2017-2823].

Rectification d'erreur matérielle

Le ministère public avait interjeté appel d'un jugement rectificatif ayant corrigé trois erreurs n'altérant ni la portée ni le sens du jugement. L'appel est déclaré irrecevable au motif que le délai d'appel contre le jugement initial était expiré. La Cour rappelle les termes de l'art. R. 242-12 CJF qui permet à une chambre régionale de rectifier une erreur ou omission matérielle susceptible d'altérer le sens du jugement ; ces dispositions doivent être entendues comme ne conduisant à différer le point de départ du délai d'appel que dans la mesure où les corrections d'erreurs matérielles, soit par elles-mêmes soit de façon indivisible avec d'autres parties du jugement qui en a fait l'objet, ont une incidence sur la portée qui était la leur initialement ; tel n'était pas le cas en l'espèce [C. comptes, 14 sept. 2017, Commune de Bouc-Bel-Air, n° 2017-2366].

Réquisitoire du ministère public

Dans le cadre de la procédure instituée par la loi du 28 oct. 2008 (Art. L. 142-1 III CJF), le juge est tenu par le réquisitoire à fin d'instruction de charge tel qu'il est établi par le parquet et ne saurait rechercher la responsabilité des comptables pour des charges n'y figurant pas (CRC Pays de la Loire, 29 juin 2010, Commune de La Turballe, n° 2010-0010). La procédure de jugement des comptes ne revêt un caractère contradictoire qu'à compter de l'ouverture de la phase contentieuse

par le réquisitoire du représentant du ministère public saisissant la formation de jugement (CE, 5 avril 2013, Parquet général près la Cour des comptes, GFP 2015-7 p. 157). Du contenu du réquisitoire, dépend le champ d'intervention du juge des comptes ; ce dernier ne saurait, en effet, prononcer de manquement à l'encontre d'une créance non couverte par le réquisitoire (C. comptes, 21 janv. 2016, Université de Cergy-Pontoise, GFP 2016-4 p. 148). De même, le juge ne peut aggraver une charge par rapport au montant établi par le ministère public dans son réquisitoire [C. comptes, 26 oct. 2017, Régie personnalisée de l'opéra national de Bordeaux, n° 2017-3060].

À l'inverse, dès lors que l'art. L. 142-1 CJF réserve la saisine de la formation de jugement au réquisitoire du Procureur général, l'absence de mention d'une charge dans les conclusions ou dans le rapport ne peut faire obstacle à la mise en cause du comptable par le réquisitoire (C. comptes, 25 mars 2016, DRFIP de la Loire, GFP 2016-6 p. 153). En l'espèce, la responsabilité du comptable était recherchée alors que le défaut de déclaration de créances à une procédure collective était imputable au comptable intérimaire. Si les comptables intérimaires sont assujettis aux mêmes droits et obligations que les comptables titulaires (C. comptes, 30 janv. 1893, Commune de Fougères, Rec. 6. 11 févr. 1988, Communes de Morsang-sur-Seine, Saint-Pierre-du-Paray et Saintry, Rec. 142. 22 mars 1990, Joffroy et Fromint, AGECE, Rec. 99 ; RDT 1990. 461. 14 nov. 2002, Caisse de Crédit municipal de Paris, RDT 2003. 550), ledit comptable intérimaire n'avait pas été mis en cause par le réquisitoire ; la procédure ne pouvait ainsi logiquement prospérer [C. comptes, 6 juill. 2017, DDFIP de l'Isère - SIE de Grenoble Gresivaudan, n° 2017-1969].

Le juge des comptes est tenu par les charges telles que précisées et motivées par le réquisitoire introductif ; en l'espèce, la charge soulevée par le Procureur financier ne portait que sur l'absence des pièces justificatives suffisantes ; si le rapporteur était amené à soulever d'autres présomptions de charges, celles-ci ne pourraient être examinées par le juge qu'après l'intervention d'un réquisitoire supplétif ; cette obligation s'impose au juge sauf si le motif nouveau est d'ordre public. L'absence de valeur probante de documents du fait de l'absence d'identification du signataire des ordres de payer et des documents permettant d'effectuer le contrôle de l'exactitude des calculs de liquidation n'est pas un moyen que le juge peut soulever d'office s'il n'en est pas saisi par le réquisitoire du ministère public [C. comptes, 20 juill. 2017, Commune de Massiac, n° 2017-2160].

Le ministère public s'interroge sur la nécessité à l'avenir de continuer à viser le rapport à fin d'examen juridictionnel des comptes et les conclusions du ministère public, qui s'écartent assez souvent des seules charges qui font l'objet du réquisitoire introductif d'instance. Ces documents qui précèdent le réquisitoire, ne constituent pas des « pièces du dossier » au sens plein du terme, puisque seules les présomptions reprises et reformulées par le réquisitoire sont aptes, désormais, à nouer le contentieux propre à l'instance en reddition de compte [C. Comptes, 27 juill. 2017, Université technologique de Compiègne, n° 2017-2444].

D'éventuels écarts entre le rapport à fin d'examen juridictionnel et le réquisitoire sont sans effet sur la régularité de la procédure [C. comptes, 31 juill. 2017, DRFIP d'Ile-de-France et du département de Paris - Service des Impôts des Entreprises Roule Hoche, n° 2017-2299].

La Cour ne peut élargir la base légale des poursuites au-delà des termes du réquisitoire qui saisit la formation de jugement ; ainsi, dès lors que le réquisitoire avait développé la présomption de charge sur l'absence de convention entre l'établissement et l'association bénéficiaire de la subvention, la Cour ne peut engager la responsabilité du comptable au motif que, pour plusieurs paiements de la subvention, toutes les pièces exigées par la nomenclature n'étaient pas présentes ; certes, l'agent comptable avait manifestement manqué à ses obligations de contrôle ; mais, engager la responsabilité du comptable sur un autre fondement conduirait à modifier la base légale des poursuites et exposerait la Cour à commettre une erreur de droit. [C. comptes, 21 sept. 2017, Grand port maritime de Dunkerque, n° 2017-2615].

La Cour considère qu'un grief qui n'a pas été soulevé par le Procureur financier dans son réquisitoire ne peut faire l'objet d'un débat contentieux [C. comptes, 26 oct. 2017, Syndicat intercommunal à vocation unique (SIVU) des Rives de l'Elorn, n° 2017-2793].

Si le réquisitoire a été notifié à l'ordonnateur postérieurement au dépôt du rapport d'instruction à fin d'arrêt, cette notification tardive est sans influence sur la régularité de la procédure car le CJF ne prévoit pas de délai pour l'intervention de cette notification ; en outre, l'ordonnateur a disposé d'un délai effectif de 3 mois pour répondre ; si l'ordonnateur avait fait connaître ses observations, la Cour aurait dû surseoir à statuer afin de mener une instruction complémentaire [C. comptes, 26 oct. 2017, Centre pour les études en France de Bogota (arrêté conservatoire de débit), n° 2017-3210].

Nature de la procédure de gestion de fait

La déclaration de gestion de fait n'est pas une décision à caractère pénal (CE 12 décembre 1969, *Darnac*, Rec. CE 578). Le moyen tiré de la méconnaissance du **principe de proportionnalité et d'individualisation des sanctions** ne peut être utilement invoqué à l'encontre de la procédure de gestion de fait, qui ne présente pas le caractère d'une sanction (CE, 27 juin 2007, *Association d'études et de recherches de l'éducation surveillée* : Rec. C. comptes 118). Ce sont les mêmes principes qui sont rappelés par la Cour qui indique que l'objet de la procédure de gestion de fait, qui n'est pas une procédure pénale, est le rétablissement de la régularité des comptes publics; le principe constitutionnel de proportionnalité est inopérant dès lors que le débet n'est pas une sanction [C. comptes, 20 juill. 2017, *Gestion de fait des deniers de l'Université de Savoie*, n° 2017-2161].

Périmètre de la gestion de fait

Un Centre hospitalier avait procédé à l'achat des locaux, des équipements et du fonds de commerce d'une clinique privée; selon le juge des comptes, l'acquisition du fonds de commerce, dépense non prévue par la nomenclature, était irrégulière et inutile puisque c'est le groupement de coopération sanitaire formé du Centre hospitalier et de la clinique, qui devait être titulaire de l'autorisation. L'acquisition de ces biens incorporels n'avait donc fait l'objet d'aucune contrepartie effective pour le Centre hospitalier. Au surplus, lors même de la vente, la clinique bénéficiait d'une autorisation d'occupation temporaire lui permettant de poursuivre l'activité sans paiement d'aucun loyer. En outre, la clinique a finalement racheté pour l'euro symbolique ces droits immatériels, pourtant acquis pour 530 000 €. La gestion de fait pour extraction irrégulière de deniers publics était ainsi constituée en raison d'une manœuvre ayant consisté, non dans la vente elle-même du fonds de commerce mais dans le fait que celle-ci a été privée de tout effet dès lors que le même jour a été signée une convention d'occupation précaire autorisant la clinique à poursuivre l'exploitation du fonds de commerce, convention non portée à la connaissance du comptable public. Reste la question du périmètre de la gestion de fait; la Chambre avait attiré à la procédure la directrice du Centre hospitalier, la Directrice départementale de l'action sanitaire et sociale et la société propriétaire de la Clinique.

La Directrice du Centre hospitalier ne pouvait nier le caractère vain de l'acquisition du fonds de commerce; si elle s'est interrogée, notamment vis-à-vis de la DDASS, sur la régularité des opérations, elle n'a pas mis en œuvre les moyens dont elle disposait en tant qu'ordonnateur pour s'opposer à la signature de l'acte de cession; elle a en outre signé la convention d'occupation précaire sans en référer au Conseil d'administration de l'établissement. Enfin, elle disposait de tous les moyens pour empêcher les opérations injustifiées dont elle avait connaissance.

La Directrice départementale de l'action sanitaire et sociale est en revanche écartée du périmètre de la gestion de fait; elle avait en effet fait valoir qu'elle n'était qu'un simple exécutant de l'Agence régionale de l'hospitalisation (ARH), que l'acquisition des biens incorporels n'avait jamais été évoquée devant elle, qu'elle n'avait pas été destinataire de l'acte de vente ou de la convention d'occupation; la Cour note toutefois qu'elle avait reçu un courrier de la Directrice du Centre hospitalier, qu'elle avait assisté au Conseil d'administration de l'hôpital ayant ouvert les crédits nécessaires. Par suite, elle aurait dû émettre des réserves sur l'opération dans son courrier à l'ARH. Cependant, la Cour relève, sur conclusions contraires du Parquet, que la preuve n'est pas rapportée qu'elle ait pris une part active à la manœuvre et qu'elle était en mesure de s'y opposer.

Lorsqu'une **personne morale est impliquée dans une gestion de fait**, le juge des comptes peut 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 oct. 1991, *Amicale des locataires de la Cité de Bellevue et autres, Office d'HLM de la Seine-Saint-Denis*, RDT 1992. 564; RF fin. publ. 1992 n° 39, p. 176);

– **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 développement de l'électronique industrielle en Val-de-Loire* : GFP 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*, RDT 1991. 850.

C. Comptes, 15 avril 1992 et 12 juill. 1995, *SOFREMER*, RDT 1996. 419; 9 juill. 1993 et 28 sept. 1995, *Association de promotion touristique de Tahiti et de ses îles*, RDT 1996. 248. C. comptes, 5 juill. 1993, *Société pour l'inventaire de la faune et de la flore*, Rec. 203; RDT 1996. 422. C. comptes 13 févr. 1995 et 25 févr. 1996, *Société des amis du musée d'Orsay*, RDT 1996. 326).

– **ne retenir que la responsabilité de la personne morale** (C. comptes, 24 juin et 1^{er} juill. 1992, 6 juill. 1995, *Association dénommée Centre d'études et de promotion de la recherche et des enseignements technologiques de l'IUT d'Orsay* : Rec. 67; RDT 1996. 34); 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 oct. 1991, *Amicale des locataires de la Cité de Bellevue et autres, Office d'HLM de la Seine-Saint-Denis*, RDT 1992. 564; RF fin. publ. 1992 n° 39, p. 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 déc. 1998, *DDE de la Réunion et CCI de la Réunion*, RDT 2000. 39).

En l'espèce, l'inclusion de la société cessionnaire dans le périmètre de la gestion de fait ne faisait en revanche aucun doute : elle connaissait la dissimulation dont elle avait été la principale bénéficiaire en encaissant le produit de la vente du fonds de commerce non cédé en fait. La question demeurait en revanche s'agissant du représentant légal de la société; il n'avait pas été attiré en première instance car la Chambre régionale avait estimé que son attitude dans cette affaire n'était pas séparable de sa fonction de président du directoire de la société. Le ministère public était favorable à son inclusion dans le périmètre : il avait exercé un rôle majeur dans les négociations avec le Centre hospitalier et avait pris une part person-

nelle dans la commission des irrégularités, fût-elle liée à sa fonction. Le ministère public se fondait en particulier sur un arrêt du Conseil d'Etat (CE, 28 sept. 2016, Groupement de coopération sanitaire (GCS) des urgences de la côte fleurie, GFP 2017-2 p. 147) qui avait rappelé qu'« une personne morale peut être déclarée gestionnaire de fait, seule ou concomitamment avec ses dirigeants ou préposés, dès lors que les irrégularités constatées trouvent leur origine dans des manquements propres de l'organisme concerné (...); au-delà de ses fonctions de président-directeur général de la polyclinique, M. J...s'était personnellement immiscé dans la gestion de fait, comme en témoignaient ses interventions dans la procédure de désignation de l'agent comptable, pour la retarder voire l'empêcher, et surtout le fait qu'il avait été habilité à faire fonctionner le compte ouvert au nom du GCS auprès d'une banque ». Le juge de cassation confirmait ainsi l'arrêt de la Cour des comptes (24 sept. 2014, GCS des urgences de la Côte fleurie, AJDA 2015. 679, chron. J.E. Picard et S. Gaillard) qui avait considéré qu'au-delà de ses fonctions de PDG de la polyclinique, l'intéressé s'était personnellement immiscé dans la gestion de fait. Cependant, la Cour considère que c'est en tant que président du directoire

que l'intéressé a signé la convention d'acquisition et d'occupation provisoire; il n'apparaît pas qu'il ait défendu des intérêts autres que ceux de la société. Incontestable en soi, cette position laisse néanmoins songeur au regard de l'inclusion dans le périmètre de la gestion de fait, de la directrice du Centre hospitalier dont rien n'indique qu'elle aurait, pour reprendre l'expression de la Cour, défendu des intérêts autres que ceux de l'hôpital ... [C. comptes, 26 oct. 2017, Gestion de fait des deniers du Centre hospitalier Jean Monnet d'Epinal, n° 2017-2905].

Reconnaissance d'utilité publique

Statuant en appel d'un jugement du 16 sept. 2010 de la Chambre régionale Rhône-Alpes (n° 2010-024), la Cour des comptes (arrêt du 23 juill. 2012, AJDA 2012. 2347, chron. C. Michaut et P. Sitbon; GFP 2015-3 p. 141) avait considéré que l'encaissement, par une association, de fonds versés par la Commission européenne et destinés à une université était constitutif d'une gestion de fait. La Chambre régionale (n° 2015-02 du 3 juin 2016) avait repris la procédure et avait fixé la ligne de compte à 0 en dépenses et un reliquat à reverser de 87 312,98 €; elle avait condamné le comptable de fait à une

amende de 3000 €. C'est le jugement dont est appel, le comptable de fait reprochant à la CRC de s'être exclusivement fondée sur la délibération du conseil d'administration de l'Université ayant refusé de reconnaître l'utilité publique des dépenses. La Cour rappelle que **ne peuvent être allouées que les dépenses, non reconnues d'utilité publique, qui sont intervenues préalablement aux recettes correspondantes et en étaient une condition nécessaire** (C. comptes, 14 juin 1950, Deschamps, ancien maire de Thil, Rec. C. Comptes 46; CRC PACA, 9 oct. 1990, Centre municipal d'animation sociale de Plan-de-Cuques, RDT 1992. 150. C. comptes, 27 nov. et 7 déc. 2000, Centre départemental de documentation pédagogique du Tarn à Albi, RDT 2001. 711); la reconnaissance d'utilité publique n'est qu'une régularisation budgétaire ouvrant les crédits *a posteriori*; elle est nécessaire mais non suffisante et il appartient au juge d'apprécier souverainement la valeur des justifications produites. En l'espèce, la CRC ne s'est pas contentée de prendre acte du refus de reconnaissance de l'utilité publique mais a examiné toutes les dépenses, lesquelles ne répondent pas aux critères évoqués ci-dessus [C. comptes, 20 juill. 2017, Gestion de fait des deniers de l'Université de Savoie, n° 2017-2161].

CDBF

Avantage injustifié à autrui

S'agissant d'avantages procurés aux agents de l'organisme, l'infraction se rencontre essentiellement en matière de rémunérations ou d'avantages en nature. En l'espèce, le montant des indemnités consenties par le protocole transactionnel doit être regardé comme la conséquence des **conditions manifestement excessives des rémunérations accordées**; ces dernières constituent un avantage injustifié au sens de l'art. L. 313-6 du code des juridictions financières, ayant entraîné un préjudice pour l'Institut Curie [CDBF, 20 juill. 2017, Institut Curie, n° 215-765].

Les responsables de la régie personnalisée de l'Opéra national de Bordeaux font valoir qu'à l'époque du maintien en fonctions d'un agent contractuel au-delà de la limite d'âge légale, était en discussion le projet de texte qui allait devenir la 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; selon eux, cette discussion laissait entrevoir la possibilité de faire bénéficier les agents contractuels d'une prolongation d'activité au-delà de la limite d'âge; si la loi a effectivement prévu cette possibilité, c'est à la condition que l'agent en exprime le souhait préalablement à son 65^{ème} anniversaire; au surplus, ces dispositions ne sont pas rétroactives. Par suite, l'intéressé a occupé ses fonctions en méconnaissance des dispositions légales. Ces manquements ont conduit la régie personnalisée de l'ONB à effectuer une dépense sur le fondement d'un contrat de travail ne produisant plus d'effets juridiques et sont ainsi constitutifs de l'infraction prévue à l'art. L. 313-4 CJF. Reste que **les rémunérations versées à l'intéressé, dont il n'est pas établi qu'elles aient été manifestement excessives au regard de la fonction exercée, ont donné lieu à un service fait**; par conséquent, les

éléments constitutifs de l'infraction prévues à l'article L. 313-6 CJF ne sont pas réunis [CDBF, 13 oct. 2017, Opéra national de Bordeaux, n° 216-784].

Circonstances atténuantes/aggravantes

L'intimé s'est opposé à plusieurs reprises à la création d'un comité des rémunérations et il n'a pas fait la démonstration **d'efforts particuliers en faveur de la transparence d'une institution financée en partie par des fonds provenant des appels à la générosité publique**; ces faits sont de nature à constituer des circonstances aggravantes de responsabilité. Il a dû toutefois faire face à une **situation de crise de la gouvernance** de l'Institut Curie; le recrutement du directeur de l'ensemble hospitalier s'est avéré très difficile et l'intimé a exercé la présidence du conseil d'administration sous la forme du bénévolat; les faits sont de nature à constituer des circonstances atténuantes de respon-

sabilité [CDBF, 20 juill. 2017, Institut Curie, n° 215-765].

Le comptable public assignataire des régies de l'Opéra national de Bordeaux a pris des initiatives afin de résorber le retard accumulé dans le contrôle des régies relevant de son poste comptable, en particulier celles de l'ONB; il n'y a ainsi pas lieu de mettre en jeu sa responsabilité sur le fondement de l'art. L. 313-4 CJF [CDBF, 13 oct. 2017, Opéra national de Bordeaux, n° 216-784].

Sont de nature à constituer des circonstances atténuantes de responsabilité le fait que les intimés se sont reposés, ainsi que leurs services, sur la fiabilité présumée d'un logiciel comptable de la ville de Bordeaux qui leur était présenté comme apportant toutes les garanties et sécurités nécessaires, ce qui a pu les amener à négliger de procéder à des contrôles plus approfondis; par ailleurs, les intéressés ont conduit et mené à bon terme à la même période d'importants chantiers stratégiques pour la régie personnalisée de l'ONB, en particulier celui de l'auditorium, et ont contribué à la résorption du déficit et au redressement de la situation financière de l'ONB [CDBF, 13 oct. 2017, Opéra national de Bordeaux, n° 216-784].

Compétence

Si l'art. L. 312-1 I c) CJF prévoit que la CDBF est compétente à l'égard de « Tout représentant, administrateur ou agent des autres organismes qui sont soumis soit au contrôle de la Cour des comptes, soit au contrôle d'une chambre régionale des comptes ou d'une chambre territoriale des comptes », la compétence de la CDBF n'est pas conditionnée par l'exercice effectif d'un contrôle par la juridiction des comptes mais résulte de la compétence de cette dernière (CDBF, 11 déc. 1980, Lacour, Caisse centrale de coopération économique, Rec. CDBF tome I. 180. 22 nov. 1985, Sté concessionnaire des Autoroutes Rhône-Alpes (AREA), Rec. CDBF tome II. 25). Ainsi, la CDBF est compétente à l'égard de deux associations, l'une agréée au titre de la collecte et de la répartition de la taxe d'apprentissage et l'autre agissant en tant que mandataire d'un organisme paritaire agréé pour la collecte et la participation obligatoire des entreprises du commerce au financement de la formation professionnelle; dans les deux cas, ces associations sont habilitées à percevoir des versements libératoires d'une obligation légale au sens de l'art. L. 111-7 (CDBF, 6 mai 2009, Assoc. union interprofession enseignement (UNIPE-PE) et union interprofession insertion professionnelle (UNIPE-IP); AJDA 2009. 2456, chron. Groper et Michaut; RFDA 2009. 848). La même solution a été retenue

s'agissant d'un Centre régional de lutte contre le cancer, administré par un Conseil d'administration dont sept des douze membres sont des représentants de l'État ou de ses établissements publics et dont le directeur est désigné par le ministre de la Santé: il s'agit en effet d'un organisme mentionné au b) de l'art. L. 133-2 CJF fondant la compétence de la Cour des comptes pour assurer la vérification de ses comptes et de sa gestion (CDBF, 28 oct. 2005, Demaille, Centre Oscar-Lambret, RDT 2006. 906).

En l'espèce, l'Institut Curie, fondation reconnue d'utilité publique, est un organisme soumis au contrôle de la Cour des comptes sur le triple fondement des art. L. 111-7, L. 111-8 1^{er} et 3^{ème} alinéa CJF; l'Institut Curie, exerçant des missions de recherche et d'enseignement en application de son statut, ne peut être assimilé à une association de bienfaisance au sens du n) de l'article L. 312-1 du code des juridictions financières; la CDBF a donc juridiction sur le Président du conseil d'administration et le trésorier de l'Institut [CDBF, 20 juill. 2017, Institut Curie, n° 215-765].

La régie personnalisée de l'Opéra national de Bordeaux « doit être regardée comme un établissement public local » rendant justiciables de la CDBF le directeur général et le directeur administratif et financier [CDBF, 13 oct. 2017, Opéra national de Bordeaux, n° 216-784]. On peut s'étonner de la formule retenue par la CDBF pour qualifier l'ONB; en effet, comme le note J.C. Douence (Institutions de gestion du service public local, Chapitre 1 (folio n°6222) - Les régies locales, Encycl. des collectivités locales Dalloz, mars 2013, « Les régies dotées de la personnalité morale et de l'autonomie financière chargées de gérer un service public industriel et commercial datent du décret du 20 mai 1955, mais leur statut se fonde actuellement sur l'article L. 2221-10, issu pour l'essentiel de la loi du 3 janvier 1992. Leur statut spécifique est celui qui s'éloigne le plus du régime municipal de droit commun pour les deux raisons qu'indique leur intitulé: il s'agit d'une personne morale distincte de sa collectivité de rattachement et elle gère un service public dont le régime déroge largement au droit commun des services publics (présupposés avoir un caractère administratif) [...]. La possibilité d'individualiser la gestion d'un service public administratif en le confiant à une régie dotée de la seule autonomie financière, a été ouverte dans son principe par l'article 74 de la loi du 29 janvier 1993 (art. L. 2221-2 et L. 2221-14 du CGCT) ».

Fondement des poursuites

S'agissant d'organismes de droit public, soumis notamment au droit de la compa-

bilité publique, l'infraction prévue à l'art. L. 313-4 ne pose guère de problème d'identification; en revanche, pour les autres organismes soumis au contrôle des juridictions financières, la situation est plus délicate. La notion de recettes et de dépenses doit ici être entendue, en dehors de toute référence aux règles de la comptabilité publique, en fonction des activités propres de ces organismes (CDBF, 11 déc. 1980, Lacour, Caisse centrale de coopération économique, Rec. CDBF tome I. 180). Les infractions aux règles d'exécution des dépenses ne se limitent pas à sanctionner le non-respect de règles d'exécution des dépenses et recettes publiques ou de gestion des biens de collectivités publiques ou encore des règles de la comptabilité publique; elles peuvent également sanctionner les faits soumis à la Cour, qui concernent des agissements commis par des personnes justiciables de la Cour dans le cadre de leurs fonctions au sein de personnes morales soumises au contrôle de la Cour des comptes, quel que soit le statut, public ou privé, des organismes en cause, et indépendamment de la finalité commerciale ou concurrentielle de l'activité desdits organismes, dès lors que ces agissements ont méconnu les règles applicables à la gestion financière de ces organismes ou ont procuré à autrui un avantage injustifié au préjudice de l'organisme (CDBF, 24 févr. 2006, Altus Finance (2^e arrêt); RFDA 2006. 624; AJDA 2006. 1249, chron. Groper et Michaut). La cour est ainsi conduite à vérifier le respect des dispositions statutaires, notamment en ce qui concerne les compétences respectives du conseil d'administration et du PDG (CDBF, 22 mai 1957, Piette, Sté nat. de constructions aéronautiques du Nord, JO 23 juin 1957, p. 6288; Lebon 1961. 890. 13. déc. 2002, Gallet, Avoine, Caisse centrale de la mutualité sociale agricole, Lebon 559; RDT 2004. 48). En l'espèce, la Cour constate que la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat ne fixe aucune règle particulière concernant les modalités d'organisation et de fonctionnement des fondations; par suite, ces règles doivent découler des statuts de l'institution. C'est tout particulièrement le cas s'agissant de la fixation des rémunérations des dirigeants (CDBF, 9 sept. 1998, Méridien SA, JO 29 déc. 1998, p. 19765; Lebon 658; RDT 1999. 207).

En l'espèce, la CDBF constate que les modalités salariales du directeur ont été validées par le président et le trésorier de l'Institut qui ont tous deux signé le contrat de travail; toutefois, le conseil d'administration n'a pas approuvé le contrat de travail et n'a pas été informé du montant de la rémunération de l'intéressé, sans que les statuts rendent cette formalité

obligatoire. Si l'article 8 des statuts permet au président, entre les réunions du conseil d'administration, de prendre « toute décision qu'impose la gestion de l'Institut, si possible après avis du Bureau [...] », il doit « présenter au conseil suivant, le compte-rendu de ses interventions et de ses décisions ». S'agissant des conditions de recrutement du directeur de l'ensemble hospitalier, cette obligation qu'avait le président de rendre compte au conseil d'administration était encore plus marquée, en raison du caractère inédit de cette opération. Ce manquement à l'obligation de compte rendu au conseil d'administration est contraire à l'art. 8 des statuts et constitue une omission irrégulière qui caractérise une infraction aux règles relatives à l'exécution des dépenses et des recettes de la fondation prévue par l'art. L. 313-4 [CDBF, 20 juill. 2017, Institut Curie, n° 215-765].

Personnes justiciables de la CDBF

La CDBF, on peut s'en réjouir ou le regretter, n'a pas juridiction sur les élus locaux

exception faite de l'application des dispositions de l'art. L. 312-2 CJF *in fine* : si les fonctions exercées par les élus ne sont pas l'accessoire obligé de leur mandat, ils deviennent justiciables de la CDBF (CDBF, 4 avril 2001, Anciant, Servant, Dubreuil, OPHLM de Creil, JO 21 juin 2001, p. 9860; RDT 2001.799). De façon plus spécifique, le II de l'art. L. 312-1 CJF prévoit expressément que « ne sont pas justiciables de la Cour à raison des actes accomplis dans l'exercice de leurs fonctions : [...] e) les maires et, quand ils agissent dans le cadre des dispositions des articles L. 2122-17 à L. 2122-20 et L. 2122-25 du code général des collectivités territoriales, les adjoints et les autres membres du conseil municipal ». Selon la CDBF, il y a lieu d'appliquer également les dispositions de l'art. L. 312-1 aux conseillers municipaux désignés par le conseil municipal, en application de l'art. L. 2121-33 du code général des collectivités territoriales, pour siéger au sein d'organismes extérieurs. En l'espèce, l'adjoint au maire de Bordeaux, a été désigné par le conseil municipal pour le

représenter au sein du conseil d'administration de la régie personnalisée de l'Opéra national de Bordeaux (ONB), qui comprend, aux termes de l'article 4.1) de ses statuts, neuf membres dont « six représentants de la ville de Bordeaux, membres du conseil municipal », puis a été élu président de ce conseil d'administration; cette présidence doit, en vertu des dispositions de l'art. R. 2221-55 du code général des collectivités territoriales, reprises à l'art. 4.3) des statuts de l'ONB, être exercée par un membre du conseil municipal; dans ces conditions, l'intéressé doit être regardé comme ayant exercé les fonctions de président du conseil d'administration de la régie personnalisée en qualité de membre du conseil municipal désigné pour siéger dans un organisme extérieur et peut ainsi se prévaloir des dispositions du e) du II de l'article L. 312-1 CJF et n'est, par conséquent, pas justiciable de la Cour [CDBF, 13 oct. 2017, Opéra national de Bordeaux, n° 216-784]. ■