

N° 340698

Ministre du Budget, des Comptes Publics
et de la Réforme de l'Etat c/M. Marc D...

Rapporteur : Raphaël Chambon

N° 342825

Ministre du Budget, des Comptes Publics
et de la Réforme de l'Etat c/M. Jean G...

Rapporteur : Marc Pichon de Vendeuil

Section

Séance du 20 janvier 2012

Lecture du 8 février 2012

CONCLUSIONS

M. Xavier de LESQUEN, rapporteur public

(Ce texte est celui qui a été prononcé par M. de Lesquen en séance publique ; il a toutefois dû subir quelques modifications uniquement destinées à permettre d'identifier sans ambiguïté les références de jurisprudence citées dont les noms étaient effacés pour la mise en ligne.)

I. « Le diable est dans les détails ». La comptabilité, publique comme privée, est une illustration de cette formule de Descartes, tant les détails, qui y sont partout, renvoient à des questions de principe qui peuvent rapidement devenir redoutables. Les deux affaires qui vous sont soumises peuvent paraître anodines, et les faits sur lesquels elles reposent sont à coup sûr habituels pour n'importe quel comptable public. Elles vont pourtant vous permettre de clarifier une délicate question sur **l'étendue du contrôle de la validité de la créance que le comptable public doit, sous peine d'engager sa responsabilité personnelle et pécuniaire, exercer en matière de production des justifications** préalablement au paiement d'une dépense, et notamment son articulation avec deux notions qui lui sont étroitement liées : la responsabilité de l'ordonnateur et le contrôle de légalité.

II. Les faits sont les suivants.

Dans l'affaire n° 340698, M. D..., comptable du centre communal d'action social de la commune de Polaincourt (Haute-Saône), a été constitué débiteur, au titre de l'année 2006, des deniers de l'établissement public communal pour la somme de 15 238, 55 € par un jugement de la chambre régionale des comptes de Franche-Comté du 9 juillet 2009, confirmé en appel par un arrêt de la cour des comptes du 6 mai 2010. La somme mise à sa charge correspond au paiement sur seules factures de 3 mandats correspondants à des fournitures de repas par une société prestataire, pour les mois de septembre à novembre 2006, sans production par l'ordonnateur d'un contrat écrit

Ces 1

conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

alors que le montant de la facture était, à chaque fois, légèrement supérieur à 4.000 €ht, seuil au-delà duquel les marchés doivent être passés sous forme écrite en vertu des dispositions de l'article 11 du code des marchés publics entré en vigueur au 1^{er} septembre 2006.

Dans l'affaire n° 348825, par un arrêt de la Cour des comptes du 21 juin 2010, M. G... a été constitué débiteur du port autonome de Bordeaux, dont il est le comptable, pour les sommes de 55 143, 94 € au titre de l'année 2006 et de 114 118, 80 € au titre de l'année 2007, ces sommes correspondant au paiement de douze factures de la Société Raba Sarp Sud-Ouest, prestataire du port en matière de collecte et recyclage des déchets, au motif que les factures étaient toutes d'une date antérieure à celle des bons de commande leur correspondant et ne pouvaient donc être considérées, selon la Cour, comme des pièces justificatives valides.

Dans le premier cas, le juge financier tire de l'article 11 du code des marchés publics l'obligation de passer le marché en la forme écrite et, se référant à la nomenclature des pièces justificatives que le comptable doit exiger, estime que ce dernier devait suspendre le paiement et demander à l'ordonnateur la production « d'un document écrit ou d'un certificat administratif ».

Dans le second cas, le même juge estime que l'inversion de l'ordre chronologique normal entre bon de commande et facture révèle une irrégularité dans la passation des marchés, au regard notamment du I de l'article 5 du code des marchés publics relatif à la définition préalable des besoins de l'acheteur public. Il en déduit que les factures et les bons de commande en cause ne pouvaient être considérés comme des « pièces justificatives valides » pour le paiement des dépenses.

Dans les deux cas, c'est le ministre du budget qui se pourvoit en cassation.

III. Les principes généraux de la responsabilité du comptable résultent de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 de finance pour 1963 et, s'agissant des comptables des collectivités territoriales et de leurs établissements locaux, également de la loi du 2 mars 1982 relative aux droits et libertés des communes, des départements et des régions.

En vertu du I de l'article 60 de la loi de finance pour 1963, « les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables du recouvrement des recettes, du paiement des dépenses, de la garde et de la conservation des fonds et valeurs appartenant ou confiés à l'Etat, aux collectivités locales et aux établissements publics nationaux ou locaux, du maniement des fonds et des mouvements de comptes de disponibilités, de la conservation des pièces justificatives des opérations et documents de comptabilité ainsi que de la tenue de la comptabilité du poste comptable qu'ils dirigent ».

Ils sont également « personnellement et pécuniairement responsables **des contrôles qu'ils sont tenus d'assurer** en matière de recettes, de dépenses et de patrimoine dans les conditions prévues par le règlement général sur la comptabilité publique ».

Le paragraphe IV de l'article 60 de la loi de finance pour 1963 dans sa rédaction alors en vigueur – la disposition a depuis été déplacée au I - précise que la responsabilité pécuniaire prévue ci-dessus se trouve engagée dès lors, notamment, qu'une dépense a été irrégulièrement payée.

Le comptable a alors l'obligation, en vertu du VI, de verser immédiatement de ses deniers personnels une somme égale au montant de la dépense payée à tort, faute de quoi, en vertu du VII, il peut être constitué en débet par arrêt du juge des comptes.

Notons immédiatement que, par une disposition de la loi du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, le mécanisme du paragraphe VI a été réformé pour permettre au juge des comptes de moduler la somme mise à la charge du comptable lorsque le manquement n'a pas causé de préjudice financier à l'organisme public. Cette innovation ne remet pas en cause le caractère tout à fait dérogatoire du droit commun de la responsabilité des agents public d'une régime en vertu duquel le comptable est tenu de compenser sur ses deniers personnels les conséquences d'une irrégularité affectant les comptes de l'organisme public dont il devient, au sens propre, le débiteur.

IV. C'est donc **le règlement général sur la comptabilité publique**, qui résulte du décret du 29 décembre 1962, qui fixe les contrôles que sont tenus d'exercer les comptables publics.

Ce décret est applicable aux comptables de l'Etat, des collectivités territoriales et de leurs établissements publics, en vertu de son article 1.

Comme vous le savez, les ordonnateurs « prescrivent l'exécution des recettes et des dépenses » et, à cet effet, ils constatent les droits des organismes publics, liquident les recettes, engagent et liquident les dépenses (article 5) et ils sont responsables des certifications qu'ils délivrent (article 7). En vertu de l'article 11, les comptables publics sont pour leur part seuls chargés de la prise en charge et du recouvrement des ordres de recettes et des créances et du paiement des dépenses, les contrôles qu'ils sont tenus d'assurer résultant de l'article 12 du décret.

Nous allons maintenant nous concentrer sur les dépenses, qui sont seules en jeu ici.

En ce qui les concerne, l'article 12 du règlement général dispose que le contrôle porte sur cinq points :

- la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué,
- la disponibilité des crédits,
- l'exacte imputation des dépenses aux chapitres qu'elles concernent selon leur nature ou leur objet,
- la validité de la créance dans les conditions prévues à l'article 13,
- le caractère libératoire du règlement.

Le contrôle de la validité de la créance porte, en vertu de l'article 13, sur deux aspects de la dépenses : d'une part, « la justification du service fait et l'exactitude des calculs de liquidation » et d'autre part, « l'intervention préalable des contrôles réglementaires et la production des justifications ».

Si l'on synthétise les articles 12 et 13 du règlement général, les comptables sont donc tenus d'exercer trois types de contrôles sur les dépenses :

- vient en premier **le contrôle de la production des justifications**, les fameuses pièces justificatives qui sont le point de départ des contrôles réglementaires, pour ne pas dire de l'activité comptable tout entière ;

- vient ensuite **le contrôle de la régularité des opérations financières**, requis à l'article 13 au titre de la validité de la créance, qui renvoie aux conditions de l'article 12 (disponibilité des crédits, l'exacte imputation des dépenses etc...) mais aussi à la régularité des opérations définies aux articles 27 et suivant, notamment l'émission des titres de paiement ;

- le comptable contrôle enfin ce qu'on peut appeler **le bien-fondé de la dette**, qui porte sur la justification du service fait et l'exactitude des calculs de liquidation.

Le contrôle de la production des pièces justificatives s'impose donc en premier, et conditionne largement – nous en reparlerons – les deux autres. Encore faut-il définir précisément les pièces requises. C'est à ce stade qu'intervient la nomenclature, véritable bible des comptables publics qui en définit la liste avec précision, selon la nature et l'objet de la dépense.

Elle est prévue, pour les comptables publics de l'Etat et de ses établissements publics, par l'article 47 du décret de 1962, en vertu duquel les opérations et notamment celles de dépense « doivent être appuyées des pièces justificatives prévues dans des nomenclatures établies par le Ministre des finances avec, le cas échéant, l'accord du ministre intéressé ».

V. Comme nous l'avons dit, les dispositions précitées sont complétées, **pour les comptables des collectivités territoriales et de leurs établissements publics** par des textes qui leur sont propres, mais nous pouvons sans peine affirmer que les principes qui en résultent sont identiques à ceux de l'Etat.

C'est la loi de décentralisation du 2 mars 1982 qui a prévu, à son chapitre « Suppression de la tutelle financière », des dispositions spécifiques aux comptables qui figurent dorénavant aux articles L. 1617-1 à L. 1617-5 du code général des collectivités territoriales.

Les comptables des collectivités territoriales sont tout d'abord des comptables directs du Trésor nommés par le ministre du budget en vertu de l'article L. 1617-1 du CGCT, rendu applicable aux établissements publics communaux par l'article L. 1617-4.

L'article L. 1617-2 du CGCT dispose que « le comptable d'une commune, d'un département ou d'une région ne peut subordonner ses actes de paiement à une appréciation de l'opportunité des décisions prises par l'ordonnateur. Il ne peut soumettre les mêmes actes qu'au contrôle de légalité qu'impose l'exercice de sa responsabilité personnelle et pécuniaire », ce qui donne un fondement législatif à des principes qui se dégagent déjà, en creux, du règlement général sur la comptabilité publique, dans la mesure où celui-ci, comme on l'a vu, définit de façon précise et limitative les contrôles que le comptable doit exercer.

Enfin, l'article L. 1617-3 dispose que la liste des pièces justificatives que le comptable peut exiger avant de procéder au paiement est fixée par décret. Cette disposition renvoie dorénavant à l'article D. 1617-19 du CGCT, en vertu duquel « Avant de procéder au paiement d'une dépense ne faisant pas l'objet d'un ordre de réquisition, les comptables des communes, des départements, des régions et de leurs établissements publics (...) ne doivent exiger que les pièces justificatives prévues

pour la dépense correspondante dans la liste définie à l'annexe I du présent code (a) et établie conformément à celle-ci ». Le principe du caractère limitatif des pièces exigées ne diffère pas, si ce n'est la fermeté de la phrase, de celui qui s'applique aux comptables de l'Etat en vertu du seul article 47 du règlement général sur la comptabilité publique. En revanche, il résulte de ces dispositions que les comptables locaux disposent de leur propre nomenclature, tout aussi normative que celle de l'Etat, et qui est annexée au code.

VI. C'est à ce stade que l'on peut apprécier l'étendue du contrôle de la validité de la créance que le comptable public doit, sous peine d'engager sa responsabilité personnelle et pécuniaire, exercer sur la production des pièces justificatives.

Il faut à ce stade préciser que les textes précités imposent aux comptables une obligation de résultat, consistant à ne payer qu'après qu'aient été effectués les contrôles réglementaires prescrits, et ceci quelques soient les diligences accomplies.

Il est toujours loisible au comptable de se retourner vers l'ordonnateur pour lui demander tout élément de nature à lui permettre d'exercer pleinement son contrôle. Mais il ne pourra formellement suspendre le paiement que dans le cas prévu à l'article 37 du décret du 29 décembre 1962, « lorsque, à l'occasion de l'exercice du contrôle prévu à l'article 12 (alinéa B) ci-dessus, des irrégularités sont constatées ». Il en informe alors l'ordonnateur.

Dès lors, soit l'ordonnateur fournit les éléments demandés ce qui permet au comptable de procéder au paiement, le cas échéant par voie de certificat dont il assume la responsabilité en vertu de l'article 7 du décret de 1962, et que le comptable ne pourra accepter s'il s'avère inexact (cf. l'article 37 du décret), soit l'ordonnateur fait usage du pouvoir de réquisition prévu au I de l'article 60 de loi de finance pour 1963, obligeant ainsi le comptable à payer mais endossant les irrégularités relevées. Cependant, l'article 110 du décret de 1962 pour les comptables de l'Etat et l'article L. 1617-3 du CGCT pour les comptables des collectivités territoriales, en rendant ineffectif le recours à la réquisition pour certaines irrégularités, notamment en cas indisponibilité des crédits ou d'absence de justification du service fait, le cantonnent en réalité à quelques cas de figure et notamment à celui de l'absence de production de justificatifs.

La Cour des comptes étant juge de la régularité des comptes (Cf. votre décision d'assemblée du 12 juillet 1907, Nicolle, au recueil p. 670, confirmée récemment par votre décision du 10 janvier 2007, Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, n° 276093, au recueil), ce n'est que si le paiement a été effectué sans qu'aient été exercés les contrôles que le comptable est tenu d'assurer que la Cour pourra constituer le comptable débiteur de l'organisme public. En revanche, le juge des comptes ne pourra légalement le mettre en débet au seul motif qu'il n'aurait pas effectué de diligences qui ne pourraient conduire à la suspension du paiement des dépenses en cause.

Le premier contrôle auquel doit procéder le comptable consiste donc à vérifier que l'ensemble des pièces requises par la nomenclature applicable lui ont été produites par l'ordonnateur, et qu'elles sont complètes et précises, la nomenclature énonçant selon la nature des pièces les mentions qui doivent y figurer. C'est par exemple le cas pour une facture, dont les mentions obligatoires sont définies à l'annexe C de la nomenclature annexée au CGCT et à l'annexe 2 de la nomenclature applicable aux établissements publics nationaux.

Se pose ensuite la question de savoir si le comptable doit aller au delà de cette simple computation des pièces ou s'il doit porter sur celles-ci une appréciation, et si oui, de quelle nature. La doctrine affirme généralement que le comptable est tenu d'exercer un contrôle de la régularité externe des pièces, qu'elle oppose à leur légalité interne.

Mais c'est à ce stade que l'on aborde des frontières délicates, et en vérité assez difficiles à tracer d'une façon claire et opérationnelle.

VII. Une limite au contrôle est clairement énoncée : **le comptable ne doit pas se faire juge de la légalité des actes administratifs** à l'origine de la dépense, et au premier chef des pièces qui lui sont produites.

Mis en œuvre pour la première fois par l'arrêt de la Cour des Comptes du 28 mai 1952, Marillier, receveur de la commune de Valentigney, Rec. C. comptes p. 55, ce principe a été consacré par votre arrêt de Section du 5 février 1971, Ministre de l'Economie et des Finances c/ B..., n° 71173, p. 105 qui énonce qu' : « Il ressort des articles 12 et 13 du décret du 29 décembre 1962 que, pour apprécier la validité des créances, les comptables doivent exercer leur contrôle sur l'exactitude des calculs de liquidation et sur la production des justifications, mais qu'ils n'ont pas le pouvoir de se faire juges de la légalité des décisions administratives ».

La justification première de ce principe est tirée des textes, qui délimitent de façon précise le contrôle de la validité de la créance qu'est tenu d'exercer le comptable, et dont la présidente Grévisse, dans ses conclusions sur cet arrêt de Section du 5 février 1971, relève qu'il ne concerne que la « régularité comptable de la dépense » et que, s'agissant de la production des justifications, le comptable n'a qu'à s'assurer « que de la production et de la régularité formelle des justifications c'est-à-dire des pièces qui, selon les nomenclatures établies par le ministère des Finances et les ministres intéressés, doivent être fournis pour les dépenses d'une catégorie intéressée ».

L'application qui en est faite par la décision de section est éclairante : le comptable refuse de payer le traitement de M. B... sur le fondement de l'indice afférent à l'échelon auquel l'intéressé avait été nommé par un arrêté municipal, au motif que les justifications produites à l'appui du mandat du maire, et spécifiquement cet arrêté, étaient insuffisantes. Mais derrière cette notion de suffisance se cache l'idée que la pièce fournie par le maire ordonnateur était illégale car contraire à un texte réglementaire, et que le comptable devait donc l'écarter. C'est cette démarche que vous censurez : dès lors que les pièces requises sont produites avec le mandat de paiement et qu'elles sont établies en la forme régulière par les autorités compétentes – nous reviendrons sur ce point - le comptable ne peut s'opposer au paiement au motif de leur illégalité sans se faire juge de la légalité d'un acte administratif et empiéter sur les pouvoirs de l'ordonnateur.

Vous avez constamment réaffirmé ce principe, dans des décisions concernant différents types de dépenses, que ce soit encore le versement d'un traitement (8 juillet 1974, Ministre de l'Economie et des Finances c/Sieurs M..., F... et B..., n° 91282, p. 405¹), ou le versement d'indemnités (7 octobre 1981, R..., n° 10186, au Recueil p. 354² ; 10 février 1997, I..., n° 172307,

¹ Arrêt censurant le refus de payer les traitements d'agents communaux au vu d'arrêtés de nomination pris sur le fondement d'une délibération du conseil municipal que le comptable regarde comme illégaux

² S'agissant d'indemnités de frais de déplacement versés à des vétérinaires, arrêt jugeant que la Cour des comptes a commis une erreur de droit en mettant le comptable en débet au motif que l'arrêté préfectoral qui en constitue le fondement juridique ne constituait pas une justification suffisante des mandats émis faite d'avoir été approuvée par le ministre de l'agriculture ;

T. p. 751³) ou encore le versement d'un prêt qu'un département a consenti à une commune (Section 23 mai 1980, Commune d'Evau-les-Bains, n° 17583, p. 239⁴).

Il répond évidemment à de fortes considérations pratiques : ce serait une source de blocages administratifs si le comptable se faisait juge des actes de l'ordonnateur, et s'opposait au paiement dès lors qu'il considérerait qu'un acte à l'origine de la dépense est illégal.

Ce serait également méconnaître notre construction institutionnelle, l'acte administratif ayant son juge, qui est le juge administratif de droit commun, et l'ordonnateur encourant la responsabilité prévues à l'article 9 du décret du 29 décembre 1962, qui peut être disciplinaire, pénale et civile sans préjudice des sanctions qui peuvent lui être infligées par la cour de discipline budgétaire et financière.

IX. Il ne faut cependant pas déduire de votre décision de Section précitée du 5 février 1971, Ministre de l'Economie et des Finances c/ B... (n° 71173, p. 105) que le comptable n'a pas à porter d'appréciation juridique sur les pièces qui lui sont produites. Par une décision importante et largement commentée du 8 décembre 2000, Ministre de l'économie, des finances et de l'économie c/ Mme K..., n° 212718, p. 597, vous avez enrichi votre considérant de principe sur le contrôle de la validité des créances, en jugeant qu'il résulte des dispositions des articles 12 et 13 du décret du 29 décembre 1962 que « si, pour apprécier la validité des créances, les comptables doivent exercer leur contrôle sur l'exactitude des calculs de liquidation et la production des justifications et s'il leur appartient d'interpréter conformément aux lois et règlements en vigueur les actes administratifs qui en sont l'origine, ils n'ont pas le pouvoir de se faire juges de la légalité de ces actes ».

La reconnaissance aux comptables d'un pouvoir d'interprétation des actes administratifs conformément aux lois et règlements en vigueur nous paraît extrêmement importante et, en pratique, indispensable. C'est, à notre sens, **l'un des degrés de liberté** dont dispose le comptable dans le contrôle des pièces justificatives : il lui permet d'interpréter les justifications fournies à l'appui du mandat de paiement conformément à la réglementation en vigueur, afin de déterminer s'il a bien l'objet que l'ordonnateur lui prête. Cette liberté est assortie d'une responsabilité car, faute d'avoir porté la bonne interprétation sur les pièces qui lui sont produites, le comptable pourra être mis en débet par le juge des comptes.

Ce pouvoir est également à manipuler avec précaution, de la part du comptable et de son juge, car l'exercice du pouvoir d'interprétation des actes de l'ordonnateur heurte, en pratique si ce n'est en droit, les pouvoirs de ce dernier, comme l'illustre bien votre décision précitée du 8 décembre 2000, Ministre de l'économie, des finances et de l'économie c/ Mme K... (n° 212718, p. 597). Une délibération du conseil municipal instaure un régime de versement d'une indemnité pour travaux supplémentaires aux agents administratifs et techniques et un arrêté du maire fixe les modalités du versement. Vous jugez que la cour n'a pas commis d'erreur de droit en fondant son arrêt constituant le comptable en débet pour le versement de l'indemnité aux agents logés gratuitement par la commune, dès lors que la délibération municipale et l'arrêté du maire, qui constituent des pièces justificatives de la dépense, ne peuvent être regardés comme ayant expressément ou implicitement dérogé aux dispositions d'un décret interdisant le versement de l'indemnité en cause à cette catégorie d'agents.

³ S'agissant du versement d'une indemnité de résidence à un magistrat administratif, refusé par le comptable au motif que la décision d'attribution du vice-président du Conseil d'Etat serait illégale

⁴ Arrêt jugeant que le comptable n'avait pas le pouvoir de se faire juge de la légalité de la délibération du conseil général l'ayant décidé

X. Un autre degré de liberté reconnu au comptable dans le contrôle des pièces justificatives a été mis en évidence par votre décision du 21 mars 2001, M..., n° 195508, p. 148 : **il touche à la contradiction entre les pièces.**

Ce mot de « contradiction » est ambigu.

Le concept de contradiction des pièces est d'une application assez naturelle pour le juge financier lorsqu'il s'agit de contrôler l'exactitude des calculs de liquidation : cf. Cour des comptes 19 mai 1994, Sieur L, payeur du département du Finistère, s'agissant des pièces justificatives contradictoires quant au montant des paiements déjà effectués pour l'exécution d'un marché public. Ou Cour des comptes, 29 juin 2000, Commune de Felletin (n° 23386), s'agissant de la contradiction entre les actes d'engagement et le CCAP sur les règles d'actualisation du prix.

Mais même dans le cadre du contrôle de l'exactitude des calculs de liquidation, il peut s'avérer délicat à manipuler, comme l'illustre l'intéressante décision de la Cour des comptes du 28 septembre 2006, Commune de Pont-de-Claix (n° 45982) : face à une incohérence des pièces justificatives s'agissant de l'exonération des pénalités de retard encourues par le titulaire du marché, le comptable estimant qu'un ordre de service produit par l'ordonnateur huit mois après la fin des travaux avait révélé une modification de la date contractuelle d'achèvement, le juge commence par interpréter cette décision au regard du CGAC pour en déduire que l'acte en cause ne pouvait avoir cette portée et constate ensuite qu'au regard de la nomenclature, le comptable aurait dû exiger la délibération du conseil municipal renonçant à l'application des pénalités.

La notion de contradiction ou d'incohérence des pièces justificatives est plus délicate à manier en dehors du champ des calculs de liquidation, car elle dérive rapidement vers un contrôle de légalité.

Ainsi, dans sa décision du 24 octobre 1990, Centre hospitalier de Lorient, la Cour des comptes énonce que « le comptable saisi de pièces justificatives contradictoires et incompatibles entre elles doivent suspendre le paiement et en informer l'ordonnateur sous peine de voir engager sa responsabilité » dans une circonstance où les contrats passés entre le directeur d'un hôpital public et des praticiens suppléants fixaient des rémunérations à un taux plus élevé que celui autorisé par les dispositions réglementaires en vigueur.

Dans sa décision du 13 juin 2005, Thermes nationaux d'Aix-les-Bains (n° 42684), la Cour met au débet le comptable qui a payé des taxes foncières en méconnaissance de dispositions du CGI qui en dispensent l'établissement public, tandis qu'il retient une solution inverse pour la taxe d'apprentissage en jugeant que « les conditions d'assujettissement des établissements publics à ladite taxe sont complexes, que la doctrine diverge à ce sujet et que la jurisprudence est peu fournie », le commentaire de cette décision à la Revue du Trésor fondant ce contrôle sur la nécessité de vérifier si les justifications qui sont présentées ne comportent pas, soit entre elles, soit avec la documentation qui était communément disponible, des discordances telles qu'il en résulte une irrégularité ».

C'est clairement une solution inverse que vous avez pris dans votre décision du 8 juillet 2005, Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/ B..., n° 263254, p. 327, dans une affaire où était en cause la détermination du taux de TVA applicable à la dépense. Vous censurez la motivation de la cour au motif « qu'en jugeant que les comptable s'étaient abstenus de s'assurer de la régularité des dépenses litigieuses au regard des dispositions du code général des impôts », elle a

Ces 8

conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

mis à la charge des intéressés « une obligation de contrôle de la légalité de l'acte administratif à l'origine de ces dépenses »⁵.

Vous comprendrez dès lors qu'il faille être prudent sur l'emploi du concept d'incohérence ou de contradiction, qui ouvre la voie à des confusions.

XI. Tel n'est cependant pas le cas de votre arrêt précité du 21 mars 2001, M..., n° 195508, p. 148. **S'il s'appuie sur le caractère contradictoire des pièces, c'est uniquement à l'égard de la nature de la dépense.** Vous jugez en effet que « le comptable doit, afin d'exercer son contrôle sur la production des justifications du service fait, être en mesure d'identifier la nature de la dépense », et que le contrôle doit conduire le comptable, « dans la mesure où les pièces justificatives produites sont à cet égard contradictoires », à suspendre le paiement jusqu'à ce que l'ordonnateur lui ait produit, à cet effet, les justifications nécessaires ».

Cette démarche est familière de la Cour des comptes : voir par exemple sa décision du 23 juin 1999, Caisse de crédit municipal de Nice, qui juge incompatibles et contradictoires au regard de l'objet de la dépense un mandat portant la mention « Sponsoring club sportif » et des pièces justificatives faisant état d'une subvention. D'une façon très intéressante, la cour relève une contradiction au regard de l'objet de la dépense, mais également de la nomenclature, les deux types de dépenses n'entrant pas dans la même catégorie de la nomenclature, et ne conduisant pas à la production des mêmes pièces justificatives.

Vous avez de nouveau fait usage de votre jurisprudence relative à la contradiction des pièces justificatives à l'égard de la nature, ou en l'espèce, de l'objet de la dépense dans votre décision du 28 juillet 2004, Ministre d'Etat, ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/ D..., n° 244405, T. p. 642 : si le comptable identifie, en rapprochant les factures d'un marché, que les prestations dont il lui est demandé le paiement sont étrangères à l'objet du marché en cause, vous jugez qu'il doit suspendre le paiement et réclamer « la production de toute pièce de nature à justifier le paiement ». Voir, allant dans le même sens Cour de comptes, 3 juin et 1^{er} juillet 2004, Commission des opérations de bourse, n° 39949)

Pour résumer ce qui nous paraît être l'état de votre jurisprudence, le comptable doit exiger de l'ordonnateur qu'il produise les seules pièces justificatives prévues par la nomenclature, bien entendu complètes et précises, dont il doit s'assurer de la régularité formelle sans se faire juge de leur légalité, ou de celle des actes administratifs dont elles procèdent. C'est la part un peu mécanique de son pouvoir de contrôle.

En revanche, vous lui reconnaissez deux degrés de liberté vis-à-vis des pièces justificatives : d'une part, il peut et même doit, si nécessaire, porter une appréciation juridique sur les pièces fournies, qui doivent être interprétées conformément aux lois et règlements en vigueur ; d'autre part, il doit contrôler que les pièces fournies sont cohérentes au regard de la nature et de l'objet de la dépense.

XII. Ce cadre étant posé, nous pouvons en venir à **l'examen de la première affaire**, qui va vous permettre de vous prononcer sur **la nature juridique des catégories qui sont créées par la nomenclature comptable**.

⁵ Vous y avez en revanche jugé qu'en procédant au règlement des factures litigieuses sans contrôler le taux de taxe sur la valeur ajoutée qui leur était applicable, les comptables ont omis de vérifier l'exactitude des calculs de liquidation et, à ce titre, engagé leur responsabilité personnelle et pécuniaire.

Comme nous l'avons vu, la Cour des comptes a déduit de l'article 11 du code des marchés publics alors applicable que les mandats en cause, d'un montant supérieur chacun à 4.000 €ht, ne pouvaient être payés sans que soit produit au comptable, en plus de la facture, le marché en la forme écrite.

Le code des marchés publics, dans sa version issue du décret du 1er août 2006, entré en vigueur le 1er septembre 2006, disposait en effet à son article 11 que « les marchés et accords-cadres d'un montant égal ou supérieur à 4 000 €ht sont passés sous forme écrite ». Auparavant, en vertu des dispositions du code résultant du décret du 7 janvier 2004 (article 11 également), l'obligation du contrat écrit ne s'appliquait qu'aux marchés dont le montant était égal ou supérieur aux seuils fixés à l'article 28 pour la passation selon la procédure dite adaptée (soit 135 000 €ht pour l'Etat et 210 000 €ht pour les collectivités territoriales, pour les marchés de fournitures et de services). Le champ du contrat écrit a donc été largement étendu en 2006, les modifications ultérieures du code, intervenues en 2008⁶ et 2011⁷ l'ayant d'abord réduit, en remontant le seuil de 4.000 à 20.000 €ht puis élargi de nouveau en le fixant à 15 000 €ht⁸. Mais à la date des paiements litigieux (fin 2006), c'était bien le seuil de 4 000 €ht qui demeurait applicable.

La difficulté que nous rencontrons maintenant est que la nomenclature applicable dans les circonstances de l'espèce, celle annexée au code général des collectivités territoriale en vertu de son article D. 1617-19, est issue du décret n° 2003-301 du 2 avril 2003, et que son contenu est peu clair, s'agissant de sa rubrique 41 relative aux travaux, fournitures ou services entrant dans le champ d'application du code des marchés publics, du fait qu'elle se réfère aux notions du code des marchés publics de 2001.

La rubrique 41 est ainsi rédigée : « La dépense est présentée sous la seule responsabilité de l'ordonnateur selon l'une des modalités suivantes : « marché public sans formalités préalables » « - ne faisant pas l'objet d'un contrat écrit » [ou] « faisant l'objet d'un contrat écrit » [et] « marché public avec formalités préalables ». Selon le cas, le comptable est invité à se référer aux rubriques 411 ou 412, la première, dénommée « Dépense justifiée par l'ordonnateur par un marché public passé sans formalités préalables » regroupant deux sous-rubriques :

- celle dénommée « 4111. Ne faisant pas l'objet d'un contrat écrit » pour laquelle n'est exigée qu'une seule pièce justificative : le mémoire ou la facture dont les énonciations sont définies dans une annexe C ;

- celle dénommée « 4112. Faisant l'objet d'un contrat écrit » pour laquelle en plus du mémoire ou de la facture est exigée, pour le premier paiement, le contrat et, le cas échéant, les annexes ayant des incidences financières.

Les dénominations de la nomenclature de 2003 ne correspondent donc plus à celles du code du marché public applicable à compter du 1^{er} février 2006. La notion de marché public sans formalités préalables est issue de l'article 28 du code dans sa version résultant du décret de 7 mars 2001 et elle a été remplacée par celle de marché passé selon une procédure adaptée au même article du code refondu en 2004. Quant au « contrat écrit » qui figure à l'article 11 du code de 2001 et de

⁶ Décret n°2008-1356 du 19 décembre 2008

⁷ Décret n°2011-1853 du 9 décembre 2011

⁸ Seuil qui coïncide avec celui à partir duquel, en vertu du III de l'article 28 du CMP issu du même décret du 9 décembre 2011, le pouvoir adjudicateur peut décider que le marché sera passé sans publicité ni mise en concurrence préalables.

2004, il est devenu « marché en la forme écrite » comme nous l'avons vu dans le même article du code de 2006.

XIII. Dès lors se pose une première question de principe : faut-il regarder les catégories de la nomenclature comme des éléments de faits, correspondant le cas échéant à la présentation qui est faite de la dépense par l'ordonnateur, comme y invite expressément la nomenclature de 2003 s'agissant des travaux, fournitures ou services entrant dans le champ d'application du code du marché public, ou faut-il les considérer comme **des catégories juridiques, résultant du règlement général sur la comptabilité publique et renvoyant à des notions extérieures à la nomenclature**, comme en l'espèce à celles issus du code des marchés publics.

Le Ministre du budget, auteur du pourvoi, milite fortement pour la première solution. Selon lui, le comptable doit en rester à une lecture littérale de la nomenclature : dès lors que celle-ci prévoit que la dépense est présentée, comme en l'espèce, par l'ordonnateur comme un marché public sans formalité préalable ne faisant pas l'objet d'un contrat écrit, le comptable doit se référer, comme l'y invite la nomenclature, à la rubrique 4111 et il peut donc payer au vu de la seule facture. Il soulève donc un moyen unique : la Cour des comptes a entaché son arrêt d'erreur de droit en estimant que le comptable aurait dû exiger un contrat écrit pour payer les factures d'un montant supérieur à 4 000 euros alors même que ces dépenses avait été présentées par l'ordonnateur sous la forme d'un marché public sans formalités préalables ne faisant pas l'objet d'un contrat écrit.

Dans un premier temps, nous devons vous dire que cette solution nous a semblé s'imposer. Il ressort du règlement général sur la comptabilité publique et également, pour les comptables locaux, de l'article L. 1617-3 du CGCT, que le comptable ne doit exiger que les pièces justificatives exigées par la nomenclature et que, s'agissant de la rubrique 41, relative aux travaux, fournitures ou services entrant dans le champ d'application du code du marché public, celle-ci invite, au surplus, à s'en tenir à la présentation de la dépense par l'ordonnateur.

Et le ministre justifie sa position par sa volonté de ne plus contraindre les comptables publics à contrôler le respect des seuils de passation des marchés publics, d'où la rédaction, selon lui, de la nomenclature qui fait état de la présentation de la dépense sous la seule responsabilité de l'ordonnateur.

Mais à la réflexion, cette position nous a semblé juridiquement peu correcte, en dehors de toute appréciation que l'on peut porter sur son opportunité.

La première raison, qui nous paraît essentielle, est tirée du rôle de la nomenclature dans l'exercice des contrôles auquel le comptable est tenu en application du règlement général sur la comptabilité publique.

Nous l'avons vu, la nomenclature est la clé de voûte du contrôle comptable : c'est à partir des pièces justificatives définie par elle, en fonction de la nature et de l'objet de la dépense, que le comptable est en mesure d'exercer le contrôle de validité de la créance.

Son rôle serait dès lors dénaturé si le comptable pouvait être contraint à situer une dépense dans une catégorie déterminée alors qu'au vu de sa nature et de son objet, et notamment de son montant, elle relève manifestement d'une autre. Ce serait en effet ôter tout effectivité au contrôle si le comptable devait suivre aveuglement la qualification de la dépense telle qu'elle lui est transmise par l'ordonnateur, sans la rediriger d'office, au vu de sa nature, vers la catégorie pertinente de la nomenclature, dont il se déduira – c'est bien le but – les pièces exigibles.

C'est le raisonnement que tient la Cour des comptes dans sa décision du 23 juin 1999, Caisse de crédit municipal de Nice, déjà citée, lorsque, relevant que l'objet de la dépense était une subvention à un club sportif et non une dépense publicitaire, elle juge que le comptable devait la rediriger dans la catégorie adéquate de la nomenclature et exiger en conséquence la production de la décision de l'assemblée délibérante fixant les modalités d'attribution de la subvention.

Nul doute que l'activité du comptable le conduit régulièrement, en relation avec l'ordonnateur, à réorienter les dépenses que ce dernier lui présente dans les catégories pertinentes de la nomenclature et à demander, le cas échéant, les pièces justificatives complémentaires qui en résultent.

Relevons d'ailleurs que la Cour des comptes exige déjà des comptables qu'ils interprètent la nomenclature dans le cas où la dépense ne correspond à aucune de ses catégories, en raisonnement « par assimilation » avec les catégories existantes et en exigeant du comptable qu'il dispose des pièces apportant des garanties équivalentes : Cour des comptes, 20 septembre 1973, Casenave et Mazerolles, comptables service départemental de protection incendie Meurthe-et-Moselle ou Cour des comptes 9 mai 2007, Chambre régionale d'agriculture de Corse.

Il nous semble donc, et ce point est central, qu'il appartient nécessairement au comptable de vérifier si les pièces justificatives produites sont cohérentes au regard de la catégorie de la dépense définie dans la nomenclature applicable et de la nature de la dépense. Il s'agit en réalité, si l'on se rapporte au contrôle de la production des justifications, **d'un troisième degré de liberté du comptable vis-à-vis des pièces justificatives**, qui rejoint assez intimement le second que nous avons évoqué ci-dessus.

Il consiste donc à affirmer que, **pour exercer leur contrôle sur la production des justifications, il revient au comptable de vérifier si les pièces fournies sont cohérentes au regard non seulement de la nature de la dépense telle qu'elle a été ordonnancée mais également de la catégorie de la dépense définie dans la nomenclature applicable.**

XIV. Une seconde raison nous incite à aller dans le même sens : elle est tirée de **la relation de la nomenclature avec le code des marchés publics**.

La nomenclature renvoie aux nombreuses notions juridiques qui sont liées aux multiples domaines dans lesquels la collectivité engage ses moyens financiers, des travaux, fournitures et services aux dépenses de personnel en passant par les acquisitions immobilières ou les interventions sociales, économiques et financières ou les opérations mentionnés sous mandat. Et ce faisant, nous vous avons cité les têtes de chapitre de la nomenclature annexée au CGCT.

Afin que le contrôle comptable se rattache à la réalité des opérations financières en cause, les rubriques de la nomenclature doivent nécessairement correspondre aux notions juridiques auxquelles elles se rapportent, faute de quoi l'ordonnateur agirait dans un certain cadre juridique, nécessairement évolutif, tandis que le comptable demeurerait enserré dans les catégories de fait définies par la nomenclature, éventuellement obsolète.

La prise en compte de l'évolution de la norme dans le temps est d'ailleurs une illustration de cette nécessité, comme le montre la présente affaire. Le ministre lui-même fait spontanément l'effort de rapporter la catégorie des « marchés public sans formalités préalables » qui figure dans la

Ces 12

conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

nomenclature aux marchés passés selon une procédure adaptée du nouveau code des marchés publics alors en vigueur.

Cette interprétation ne résulte pas d'une hiérarchie entre la nomenclature et le code des marchés publics, la première prise par décret simple tandis que le code des marchés publics relève du décret en Conseil d'Etat. Il ne nous semble pas douteux qu'il s'agit de deux législations indépendantes même si le code des marchés publics de 2001 comportait encore des dispositions qui pouvaient paraître normatives en matière de comptabilité. Son article 28 disposait en effet qu'en cas de marchés publics passés sans formalités préalables portant sur des fournitures ou des services, les numéros pertinents de la nomenclature sont transmis par l'ordonnateur au comptable assignataire et le règlement des prestations peut avoir lieu sur présentation de mémoires ou factures. Mais ces dispositions ont disparu du code dès sa version issue du décret du 7 janvier 2004. La relation entre les deux textes nous semble donc relever, dorénavant, du jeu habituel des références entre législations distinctes.

XV. Si l'on admet les deux points que nous venons d'examiner, la solution du litige nous semble s'imposer.

Dans un premier temps, vous pourrez interpréter les sous-catégories de la catégorie 411, relative aux marchés publics sans formalités préalables - devenus à formalité adaptée - pour en déduire, au vu des modifications du code des marchés publics, que lorsqu'elles distinguent les marchés selon qu'ils font ou pas l'objet d'un contrat écrit, elles doivent être regardées comme se référant aux dispositions de l'article 11 du code des marchés publics en vertu desquelles, dans leur rédaction alors applicable, les marchés d'un montant égal ou supérieur à 4 000 euros doivent être passés sous forme écrite.

Par ailleurs, vous ne pourrez considérer que la seule circonstance que la dépense est présentée sous la responsabilité de l'ordonnateur dispense le comptable des contrôles qui relèvent de son pouvoir, et notamment de celui consistant à vérifier si les pièces fournies sont cohérentes au regard de la catégorie de la dépense définie dans la nomenclature applicable.

Or, en l'espèce, la pièce produite - une facture - étant d'un montant supérieur à 4.000 €ht, il y a une incohérence à la rattacher à la catégorie 4111 concernant les marchés ne faisant pas l'objet d'un contrat écrit interprété comme ci-dessus.

Le comptable devait donc se retourner vers l'ordonnateur afin de vérifier que la commande passée était bien supérieure au seuil et, si tel est le cas, lui demander avant le paiement de la dépense la production d'un contrat écrit, ou pour le moins d'un marché en la forme écrite, conformément à la liste des pièces justificatives résultant de la nomenclature, sans pour autant qu'il vérifie la conformité de la passation du marché aux règles du code des marchés publics et donc qu'il exerce un contrôle de légalité.

XVI. Nous devons maintenant examiner **les considérations d'opportunité** invoquées par le ministre.

Celui-ci explique que l'intention du pouvoir réglementaire est de permettre aux comptables de payer au vu de la seule facture les marchés passés sans formalité préalable, sauf cas particuliers définis dans une note (6) sous la rubrique 4112 de la nomenclature de 2003. Ils concernent le versement d'une avance ou d'acomptes, les prélèvements pour retenue de garantie dans le cadre d'un

marché public passé sans formalités préalables et les prestations de maîtrise d'œuvre, qui doivent obligatoirement faire l'objet d'un contrat écrit.

Mais si telle est l'intention du pouvoir réglementaire, il lui appartient non pas de créer des catégories dans la nomenclature selon que le marché public sans formalités préalables fait l'objet ou non d'un contrat écrit, avec toutes les conséquences que nous avons examinées, mais d'en rester à la catégorie des marchés publics sans formalités préalables et d'inscrire, dans la liste des pièces requises, le contrat écrit dans les cas particuliers qu'il mentionne. Une autre solution consisterait à créer des sous-catégories correspondant précisément aux types de marché pour lesquels il exige la production du contrat (Prestations de maîtrise d'œuvre, prestations dont le paiement donne lieu à avance, acompte ou retenue de garanties...), ce qui est la démarche entamée par le Premier ministre dans le décret du 25 mars 2007 pour la nomenclature qui remplace celle de 2003 annexée au CGCT, si ce n'est qu'il crée une sous-catégorie 423 pour les « Prestations fixées par contrat » qui nous paraît poser les mêmes difficultés que celles examinées ici.

Une autre considération touche au contrôle du seuil des marchés passés sans formalité préalable. Vous n'avez pas à vous prononcer sur cette question dans la présente affaire, mais la solution que nous vous avons proposée pourrait être regardée comme ayant vidé de son sens la formule « la dépense est présentée sous la seule responsabilité de l'ordonnateur » qui vise directement l'alternative « marché public sans formalités préalables / marché public avec formalité préalable ».

Nous ne le pensons cependant pas, tout en ramenant l'affirmation de cette responsabilité dans le cadre des principes qui résultent du décret du 29 décembre 1962.

Au vu d'une facture présentée par l'ordonnateur comme correspondant à un marché à procédure adaptée de fourniture ou de service, alors que son montant est supérieur au seuil qui figurait à l'article 26 du code des marchés publics, soit 210 000 € ht⁹ pour les collectivités territoriales, le comptable doit suspendre le paiement et demander des explications à l'ordonnateur. Dès lors que celui-ci justifie la procédure choisie, en se fondant par exemple sur les dispositions de l'article 30 du code des marchés publics relatives aux marchés pour les types de prestations qui ne sont pas énumérées à l'article 29, alors le comptable doit s'en satisfaire.

Il en reste ainsi, conformément à son pouvoir, à un contrôle de la régularité formelle de la catégorie retenue au sein de la nomenclature, sans entrer dans une analyse juridique consistant à se demander si l'ordonnateur pouvait légalement faire usage des modalités de passation du marché qu'il invoque.

Il se peut que vous soyez arrêtés par la difficulté à laquelle peut conduire la solution que nous vous proposons dans les circonstances où l'obligation qui en résulte pour l'ordonnateur, celle de fournir le marché en la forme écrite dans les circonstances de l'espèce, serait difficile à satisfaire du fait que le marché n'existe pas en cette forme. Mais il nous semble que l'ordonnateur peut alors faire usage, sous sa responsabilité, du certificat administratif qui devra comporter les éléments qui sont prévus par la nomenclature.

⁹ Ramené à 206.000 €ht en 2007, puis à 193.000 €ht fin 2009, il est remonté à 200.000 €ht à compter du 1^{er} janvier 2012.

Vous pourriez aller encore un peu plus loin et juger que le comptable a l'obligation procédurale de demander un certificat par lequel l'ordonnateur engage sa responsabilité en justifiant l'absence de contrat écrit. Vous devriez alors en déduire que le juge des comptes doit rechercher, avant la mise en débet, si le comptable a bien procédé à ces diligences. Cette solution aurait le mérite d'indiquer clairement la démarche à suivre en cas d'absence de contrat écrit. Mais il nous semble que l'obligation procédurale ainsi consacrée aurait une portée plus pédagogique que juridique : en effet, la circonstance que le comptable n'a pas effectué les diligences en cause est sans incidence sur l'issue du litige. Elle ne pourrait pas, d'une façon qui nous paraît certaine, faire échapper le comptable à sa responsabilité pécuniaire : en effet, l'irrégularité tirée de ce qu'il n'a pas demandé le certificat s'ajoute à celle, déterminante, tirée de ce qu'il a procédé au paiement sans disposer des pièces requises, que ce soit le contrat en la forme écrite ou le certificat administratif. La seconde seule entraîne la mise au débet ce qui ne serait pas le cas de la première seule.

En l'espèce, il nous paraît plus simple d'en rester à votre conception habituelle de l'irrégularité et de juger que la Cour des comptes n'a pas commis d'erreur de droit en constituant le comptable en débet au motif qu'il a procédé au paiement sans disposer d'un contrat en la forme écrite ou d'un certificat administratif par lequel l'ordonnateur engageait sa responsabilité en justifiant l'absence du contrat écrit.

XVII. Nous voudrions en revenir, avant d'en terminer avec cette première affaire, sur **les principes qui gouvernent l'exercice du contrôle des comptables sur la production des justifications**. Il nous semble qu'il convient de compléter votre jurisprudence pour préciser, qu'au-delà de celui qui tend à vérifier si l'ensemble des pièces requises au titre de la nomenclature comptable applicable lui ont été fournies, le comptable doit contrôler la cohérence des pièces tant au regard de la catégorie de la dépense définie dans la nomenclature applicable que de la nature et de l'objet de la dépense telle qu'elle a été ordonnancée.

Vous pourrez par ailleurs rappeler que si ce contrôle peut conduire les comptables à porter une appréciation juridique sur les actes administratifs à l'origine de la créance et s'il leur appartient alors d'en donner une interprétation conforme à la réglementation en vigueur, ils n'ont pas le pouvoir de se faire juges de leur légalité.

Ce n'est donc qu'au regard de ces éléments que doit s'exercer le contrôle des pièces justificatives. Et il nous semble même que c'est à ces éléments que vous pouvez rattacher le contrôle de la compétence de l'auteur des actes soumis au comptable.

C'est en effet ainsi que l'on peut lire votre décision du 20 mars 1970, B..., n° 74664, au Recueil p. 210, dont est déduit ce contrôle, en le dirigeant exclusivement vers les pièces justificatives qui sont exigées par la nomenclature. Ainsi, lorsque la nomenclature prévoit que soit produite une délibération du conseil municipal, le comptable ne pourra se satisfaire d'une décision du maire. Il contrôle ainsi que l'acte émane bien de l'autorité prévue par la nomenclature, en demandant le cas échéant les actes de délégation.

Le comptable n'a en revanche pas, selon nous, à contrôler la compétence de l'auteur des actes fournis au regard des lois et règlements applicables et a fortiori, à contrôler la compétence de l'auteur d'un acte administratif sur le fondement duquel est pris l'acte qui lui est produit au titre des pièces justificatives.

Cette solution rejoint celle que vous avez affirmée, par votre décision du 30 juillet 2003, M..., n° 232430, aux Tables p. 723, par laquelle vous avez jugé que la question de savoir si une collectivité peut prendre à sa charge une dépense au titre des compétences qui sont les siennes est une question de légalité qui ne relève pas du contrôle que doit exercer le comptable en vue du paiement.

Finalement, au vu de l'ensemble de ces considérations, nous vous proposons d'écarter l'unique moyen d'erreur de droit du ministre, et de rejeter le pourvoi.

XVIII. Nous pouvons maintenant en venir au second pourvoi.

Le Ministre du budget se pourvoit en cassation contre l'arrêt de la Cour des comptes du 21 juin 2010 par lequel M. G..., comptable du port autonome de Bordeaux, a été constitué débiteur pour la somme de 55 143, 94 € au titre de l'année 2006 (septembre à décembre) et pour la somme de 114 118, 80 € au titre de l'année 2007.

Ces sommes correspondant au paiement de douze factures de la Société Raba Sarp Sud-Ouest, prestataire du port en matière de collecte et recyclage des déchets.

La Cour a jugé, après avoir cité le II de l'article 1^{er} et le I de l'article 5 du code des marchés publics, dont elle déduit que le respect des principes de la commande public implique notamment la définition préalable des besoins de l'acheteur public, qu'« il ne peut être soutenu que l'émission d'un bon de commande en régularisation d'une facture reçue constitue la définition préalable des besoins de l'acheteur public, ni qu'une commande puisse être postérieure à la livraison des prestations qu'elle ordonne ». Elle en a déduit que « l'inversion de l'ordre chronologique normal des dates respectives des bons de commande et des factures porte en elle-même la preuve d'irrégularités manifestes altérant la nature des pièces produites par l'ordonnateur, lesquelles ne peuvent constituer le support de quelque marché public régulièrement passé » et « qu'ainsi, les pièces litigieuses ne pouvaient être considérées par le comptable comme des pièces justificatives valides ».

XIX. Le ministre soutient tout d'abord que la Cour des comptes a méconnu le caractère contradictoire de la procédure en fondant sa décision sur le grief tiré des dispositions de l'article 5 du code des marchés publics, qui n'avait pas été communiqué à l'agent comptable.

La Cour est en effet tenue de communiquer aux parties les griefs nouveaux sur lesquels elle est susceptible de fonder sa décision (cf. CE, 28 décembre 2009, C..., n° 308265, aux Tables p. 678). Mais en l'espèce la question du statut des bons de commande litigieux au regard des dispositions du code des marchés publics avait été discutée au cours de la procédure, et vous ne pourriez regarder le grief retenu par la cour comme nouveau.

XVIII. Le ministre soutient ensuite que la cour a commis **une erreur de droit** en jugeant qu'il revenait à l'agent comptable de s'assurer de la légalité interne de pièces justificatives de la dépense.

Ce moyen nous paraît fondé.

Si l'on s'en tient à une lecture littérale de l'arrêt, il reproche au comptable de ne pas avoir relevé l'irrégularité altérant les pièces justificatives et, en fait, à travers l'absence de définition

Ces 16

conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

préalable des besoins, la régularité du marché passé. Il ne nous semble donc pas douteux que derrière le motif tiré de ce que les pièces justificatives fournies ne sont pas valides, le juge des comptes a en réalité mis à la charge du comptable une obligation de contrôle de la légalité des pièces justificatives fournies par l'ordonnateur, qui excède les pouvoirs que le comptable tient des articles 12 et 13 du décret du 29 décembre 1962.

XX. La solution ainsi proposée, qui nous semble refléter votre jurisprudence bien établie, **peut malgré tout soulever des interrogations.**

Tout d'abord, on voit bien que ce n'est pas tant la validité des pièces justificatives que le juge des comptes conteste, mais la contradiction entre elles. Et, intuitivement, le cours normal des activités supposerait en effet que le bon de commande vienne avant la facture. On pourrait dès lors être tenté de suivre le raisonnement de la cour, en se fondant sur la circonstance que la contradiction entre les pièces doit conduire à les disqualifier aux yeux du comptable.

On en revient alors au débat sur la nature du contrôle que doit exercer le comptable s'agissant des pièces justificatives fournies, conduisant à se demander, malgré les réserves que nous avons émises un peu plus tôt, s'il ne faudrait pas offrir au comptable un nouveau degré de liberté en lui permettant de contrôler la cohérence des pièces entre elles ou leur contradiction.

Mais nous sommes fermement opposés à lui reconnaître une telle possibilité, qui aboutirait fatalement, selon nous, si ce n'est à une remise en cause de votre jurisprudence Balme, du moins à brouiller considérablement son application et à mettre à mal le principe selon lequel le comptable n'a pas à se faire juge des décisions administratives de l'ordonnateur.

Il nous faut, pour tenter de vous en convaincre, reprendre, étape par étape, ce que devrait être le processus suivi par le comptable avant de revenir à la solution retenue par son juge.

Comme largement commenté en introduction de ces deux affaires, il faut d'abord se rapporter à la nomenclature pour déterminer les justifications dont doit disposer le comptable.

En l'espèce, il résulte des pièces du dossier soumis aux juges du fond que chacune des 12 dépenses se rapportait à la catégorie 212 de la nomenclature applicable aux établissements publics de l'État résultant de l'instruction du ministre chargé des finances du 5 mai 2003. Il s'agit de la catégorie applicable aux « marchés passés sans formalité préalable faisant l'objet d'un contrat écrit », pour lesquels sont exigés, s'agissant du premier paiement, le contrat et la facture. Il est précisé en référence que le contrat écrit doit notamment mentionner la définition de l'objet du marché, le prix et les conditions de règlement.

L'ensemble des dépenses en cause est intervenu après l'entrée en vigueur du code des marchés publics de 2006. Il ne semble pas, au vu du dossier soumis aux juges du fond, que cet élément ait eu un impact sur les pratiques du comptable du port autonome de Bordeaux qui était en possession, s'agissant des prestations réalisées par la Société Raba Sarp Sud Ouest, du bon de commande et de la facture. Mais en revanche, conformément à ce que nous vous avons proposé de juger pour la première affaire, le comptable était dorénavant tenu de demander le contrat écrit au titres des pièces justificatives dès lors que chacune des factures en cause était supérieure à 4 000 € ht.

Les parties devant la Cour ont débattu la question de savoir si les bons de commande en cause pouvaient être regardés comme les contrats écrits exigés par la nomenclature, qu'il faut interpréter comme les marchés sous forme écrite exigés à l'article 11 du code. Suivant les conclusions du parquet général, la cour a finalement admis cette thèse et n'a pas retenu le moyen tiré de ce que le comptable ne disposait pas de l'ensemble des pièces requises par la nomenclature, moyen qui vient en premier, dans l'ordre d'examen des contrôles, et qui aurait conduit d'une façon imparable au débet.

Ce résultat ne nous surprend pas, au demeurant, la volonté de contracter des deux parties n'étant pas douteuse et les bons de commande comportant l'ensemble des énonciations exigées par la nomenclature. Mais, et c'est un point important qui simplifie quelque peu le débat contentieux, vous devez considérer, au titre de votre office de juge de cassation, que la Cour des comptes a jugé que les pièces fournies constituaient des contrats écrits au sens de la nomenclature et que cette qualification – dont vous n'avez pas non plus à juger aujourd'hui si elle est juridique - n'est pas contestée devant vous.

XXI. Le comptable pouvait-il, dès lors, se fonder sur l'incohérence des deux pièces pour suspendre le paiement ?

Nous pensons que non. En effet, l'apparente contradiction entre les deux pièces révèle avant tout une anomalie au regard des règles de la commande publique régie par le code des marchés publics.

Il n'est pas contesté en l'espèce que chaque facture, émise en début de mois et récapitulant les interventions du mois précédent, et chaque bon de commande, daté de quelques jours après la facture, ont le même objet, c'est à dire les interventions mensuelles du prestataire. Il n'y a donc pas d'incohérence des pièces au regard de la nature et de l'objet de la dépense.

Il n'est pas non plus contesté que la société est à chaque fois intervenue à la demande de l'établissement : dès lors, il ne nous semble pas possible d'affirmer, comme le fait la cour, que les actes litigieux révèlent par eux mêmes que la commande n'a pas été précédée de la définition préalable précise, même orale, des besoins à satisfaire... Tout au plus, incitent-ils à douter que la passation des marchés a été précédée des procédures de publicité et mise en concurrence prévues par le code des marchés publics, et qui conditionnent leur légalité. Mais, et on y revient, un tel contrôle ne relève ni du pouvoir ni de la responsabilité du comptable public.

Enfin, il faut relever qu'un marché comportant une date postérieure à la facture ne nous paraît pas nécessairement illégal... notre objectif n'étant pas de vous persuader de ce point, mais de montrer que le débat qui nous occupe, tiré de la confrontation de ces deux types d'actes, est bien un débat de légalité.

Le contrat n'est ainsi pas soumis à la règle de non rétroactivité des actes administratifs. Il peut donc prendre effet à une date antérieure à celle de sa signature ou, d'une façon plus réaliste, matérialiser à la date de son établissement l'accord des parties formé au préalable et qui a déjà donné lieu à l'exécution au moins partielle des opérations objet du contrat.

C'est d'ailleurs cette approche réaliste que retient la Cour de compte s'agissant d'un avenant signé postérieurement à la clôture du marché, dès lors que la commune volonté des parties n'est pas douteuse, et notamment celle de l'acheteur public : 18 décembre 2008, Cne de Bouverans, n° 53311,

Ces 18

conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

tout en prenant bien soin de relever qu'il n'appartient pas au comptable de contrôler la légalité du marché. De la même façon, dans un arrêt du 7 avril 2010, Parc national des Pyrénées, n° 5775, dans une circonstance où la facture et les justificatifs ont été produits par l'ordonnateur après la date d'expiration de la convention d'étude signé avec une association, la cour s'est-elle attachée à rechercher si les pièces produites indiquaient que la prestation avait été réalisée conformément à la convention, et étaient donc en cohérence avec son objet.

Il nous semble certain, en définitive, que la contradiction éventuelle entre les pièces justificatives conduit nécessairement, en l'espèce, à un contrôle de la légalité des marchés en cause.

XXII. Faut-il s'alarmer de ce que le comptable ne bloque pas le paiement de la dépense dans des situations qui laissent supposer que le marché est irrégulier ?

On pourrait évidemment imaginer que le comptable exerce des pouvoirs plus importants dans le contrôle de la régularité des dépenses, et certains appellent de leur vœux cette évolution du fait du caractère peu effectif des contrôles portant sur les ordonnateurs, que ce soit le contrôle de légalité de leurs actes, en matière de marché public au moins¹⁰, ou l'engagement de leur responsabilité, notamment devant la CDBF.

Mais il ne nous semble pas qu'une telle évolution soit souhaitable, même circonscrite au domaine des marchés publics, pour différentes raisons.

- Tout d'abord, nous ne pouvons pas réduire la mission du comptable au seul contrôle des opérations de recette et de dépense et autres opérations prévues par le décret du 29 décembre 1962. Il est également un rouage essentiel du fonctionnement des organismes publics. En faire un juge de la légalité des actes de l'ordonnateur peut conduire à rendre, dans les faits, sa position intenable. L'équilibre des pouvoirs qui résulte du décret du 1962 aboutit plutôt à l'idée qu'il ne doit être ni juge – c'est ce qui ressort de la présente affaire - ni soumis – c'est ce que nous vous invitons à juger dans la première affaire.

- Par ailleurs, le règlement général sur la comptabilité publique n'a pas pour seul objet de définir les frontières de l'action du comptable vis à vis de l'ordonnateur. Les règles de contrôle ont également pour objet d'assurer l'efficacité du poste comptable. Ainsi, lorsqu'en vertu de la nomenclature, le comptable doit être en possession du contrat écrit en même temps que des factures, c'est également, nous semble-t-il, pour permettre au comptable d'exercer correctement sa mission. Le contrat éclaire en effet l'activité du comptable, il précise l'objet des dépenses, les conditions de leur exécution et les modalités de leur paiement, et permet de vérifier rapidement et efficacement les calculs de liquidation.

Ainsi on ne peut, en tant que juge, apprécier la valeur des pièces justificatives produites au comptable sous le seul angle d'un contrôle de légalité que le comptable ne doit pas faire. Plus important est, selon nous, la finalité qui consiste à exiger de l'ordonnateur qu'il fournisse au compte un écrit, même peu formalisé, mais comportant les éléments du marché que précise la nomenclature afin de que le comptable exerce les contrôles réglementaires qui lui incombent. Et de ce point de vue, on voit bien que la date de l'écrit n'est pas de la plus haute importance, et d'ailleurs elle ne figure pas dans la liste des mentions qu'exige la nomenclature.

¹⁰ En vertu des articles L. 2131-2, L. 3131-2 et L. 4141-2 du CGCT, et de l'article D. 2131-5 pris pour leur application, sont exécutoires de plein droit sans être soumis à l'obligation de transmission au représentant de l'Etat les conventions relatives aux marchés d'un montant inférieur à 200.000 €t.

- Il y a ensuite une certaine incongruité à vouloir faire du comptable un juge, alors que l'ordonnateur a déjà les siens, administratif, pénal, civil et, s'agissant de la régularité des opérations financières, financier. En effet, parmi les infractions sanctionnées par la Cour de discipline budgétaire et financière (CDBF), dont sont justiciables les gestionnaires relevant des dispositions de l'article L. 312-1 du code des juridictions financières, figurent, en vertu des articles L. 313-1 et suivants du code, l'engagement de dépenses en infraction avec les règles du contrôle financier. Or la CDBF peut être saisie, notamment, par la Cour des comptes et les chambres régionales des comptes.

Dès lors que le comptable est tenu, en vertu du I de l'article 60 de la loi de finance pour 1963, d'assurer la conservation des pièces justificatives des opérations et documents de comptabilité, le juge des comptes a un accès direct aux éventuelles irrégularités de l'ordonnateur, et est donc en mesure de les soumettre, si nécessaire, à leur juge.

Nous savons certes que cet argument a ses limites. Tout d'abord, les élus locaux échappent à la juridiction de la CDBF, en vertu du II de l'article L. 312-1 du code des juridictions financières. Ensuite, le recours à la CDBF reste faible : elle a reçu 514 déférés depuis sa création en 1948, et environ une dizaine de déférés par an depuis 2006, formés presque exclusivement par les juridictions financières, et elle rend 3 à 6 jugements par an ces dernières années. Mais il s'agit pourtant bien d'une voie de droit permettant de sanctionner les irrégularités des ordonnateurs, et notamment, au titre des infractions aux règles d'exécution des dépenses, la passation de commandes sans publicité ni mise en concurrence et en l'absence de marché public. Voir par exemple son arrêt du 25 novembre 2010, Société immobilière d'économie mixte de la ville de Paris, n° 171-603 CDBF.

Il nous semble dès lors que plutôt que de pousser le comptable vers un contrôle qui ne lui est pas naturel, faudrait-il mieux faire un usage moins restreint de la voie de droit permettant d'engager, le cas échéant, la responsabilité des ordonnateurs.

- Une dernière raison nous pousse à vous proposer d'appliquer strictement votre jurisprudence en vertu de laquelle le comptable n'a pas à se faire juge de la légalité des actes administratifs. C'est que le comptable, souvent juge malgré lui, est un juge sans office. Ou, pour être plus clair, ce n'est pas un juge qui décide mais un juge qui bloque le paiement de la dépense.

En effet, le contrôle de légalité auquel on l'astreindrait ne conduirait qu'à une chose : suspendre le paiement. Par construction, si l'on suit un instant la solution de l'arrêt attaqué, l'ordonnateur ne pourra pas satisfaire la demande d'explication du comptable, dès lors qu'il ne dispose pas d'un contrat établi antérieurement à la facture – la date de celle-là étant, au demeurant, un jalon bien peu fiable. Il ne pourra pas non plus faire usage de la modalité de la certification, prévue à l'article 7 du décret du 29 décembre 1962, l'article 37 disposant que les paiements sont également suspendus lorsque les comptables ont pu établir que les certifications sont inexactes. Or la certification d'un contrat écrit dont le juge aurait estimé qu'il ne peut, par construction, intervenir après la facture ne peut qu'être inexacte.

Finalement, seule la voie de la réquisition s'offre à l'ordonnateur pour un paiement de la facture... et l'on sait qu'elle est très rarement utilisée. Il est donc à craindre que le paiement tarde et qu'en désespoir de cause, le contractant s'adresse au juge, et nous parlons là de son vrai juge, pour obtenir le paiement de ce qui lui est dû.

Pour résumer, admettre que le comptable se fasse juge des actes administratifs, c'est certes élargir son pouvoir et par voie de conséquence l'office du juge des comptes mais pour un résultat bien maigre, et appeler à le devenir encore plus du fait de la réforme du 28 décembre 2011 dont nous vous avons parlé en introduction : en permettant au juge financier de moduler le débet lorsque le manquement sanctionné n'a pas causé de préjudice financier à l'organisme public, on aboutit au blocage des paiement et à une sanction financière incertaine pour le comptable.

Et on aboutit surtout à un allongement des délais de paiement des acheteurs publics, alors que la réglementation ne cesse de les réduire : ils sont passés de 45 à 30 jours entre 2006 et 2011 (article 98 du code des marchés publics).

Finalement, à l'issue de ce long examen, nous vous proposons d'accueillir le second moyen du ministre, tiré de l'erreur de droit commise par la Cour des comptes qui a exigé du comptable qu'il exerce un contrôle de légalité sur les pièces justificatives fournies par l'ordonnateur.

Vous pourrez par suite annuler l'arrêt attaqué et renvoyer l'affaire à la Cour des comptes.

XXIII. Nous voudrions finir par une très brève remarque sur **l'articulation entre les deux affaires**. Il nous semble que le rejet du pourvoi dans un cas et l'annulation de l'arrêt dans l'autre répond à un équilibre qui n'est pas, en l'espèce... que comptable. Nous vous proposons dans la première affaire de mettre en évidence l'existence d'un degré de liberté, et de responsabilité, nouveau pour le comptable. Mais cette évolution nous paraît théoriquement et pratiquement possible que si vous réaffirmez nettement, dans la seconde affaire, l'interdiction – et à notre sens l'inopportunité - pour le comptable de se faire juge des actes de l'ordonnateur.

Et par ces motifs nous concluons :

- au rejet du pourvoi n° 340698 ;
- pour le pourvoi n° 342825, à l'annulation de l'arrêt attaqué et au renvoi de l'affaire à la Cour des comptes.