

N° 376384

M. L...

Section du contentieux

Séance du 10 février 2017

Lecture du 24 février 2017

## CONCLUSIONS

**M. Xavier de LESQUEN, rapporteur public**

I. La présente affaire soulève la question des modalités de la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics dit « secondaires » par le juge des comptes.

C'est le III. de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 de finances pour 1963 qui régit la détermination du comptable public personnellement responsable.

Son premier alinéa organise la répartition dans le temps de la responsabilité des comptables, en la faisant porter sur toutes les opérations du poste comptable qu'ils dirigent depuis la date de leur installation jusqu'à la date de cessation des fonctions. Mais c'est le deuxième alinéa qui nous intéresse aujourd'hui : il régit la distribution de la responsabilité entre les personnes susceptibles d'intervenir sur une comptabilité.

La loi pose quatre principes :

- la responsabilité du comptable public s'étend aux opérations des comptables publics placés sous son autorité : c'est la disposition clé, qui concentre la responsabilité personnelle et pécuniaire sur le comptable dit « supérieur », dans la mesure où ce terme coïncide avec l'établissement d'un rapport d'autorité au sens de la loi.
- Elle s'étend également aux régisseurs, qui n'ont pas qualité de comptable mais sont « chargés pour le compte des comptables publics d'opérations d'encaissement et de paiement », pour reprendre les termes du paragraphe X. de l'article 60.
- Le III. prévoit ensuite que la responsabilité du comptable public est étendue aux opérations des comptables publics et des correspondants centralisées dans leur comptabilité « dans la limite des contrôles qu'il est tenu d'exercer ».

- Relevons rapidement le quatrième cas de figure, celui des actes des comptables de fait, dont le comptable public assume la responsabilité s'il a eu connaissance de ces actes et ne les a pas signalés à ses supérieurs hiérarchiques.

## II. Comment s'intègre le comptable secondaire dans ce dispositif ?

La notion n'apparaît pas dans la loi. Elle résulte du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique (RGCP), préexistant à la loi donc, et qu'elle cite d'emblée comme texte d'application (c'est le XII. de son article 60 dans sa rédaction initiale).

En vertu de l'article 14 du décret, « les comptables publics sont principaux ou secondaires. Les comptables principaux sont ceux qui rendent directement leurs comptes au juge des comptes. / Les comptables secondaires sont ceux dont les opérations sont centralisées par un comptable principal. » Ces dispositions ont été reprises à l'article 15 du décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, qui a remplacé le décret de 1962.

C'est donc la notion de centralisation des comptes qui relie la loi au décret, le compte centralisé établi par le comptable qualifié de secondaire par le décret ne relevant de la responsabilité du comptable centralisateur, qualifié de principal par le décret, que « dans la limite des contrôles qu'il est tenu d'exercer ».

La responsabilité limitée du comptable principal à raison de la comptabilité des comptables secondaires s'oppose ainsi à la responsabilité complète qu'il assume sur les opérations qu'il effectue lui-même ou qui sont effectuées sous son autorité.

## III. A première vue, les deux régimes de responsabilité paraissent exclusifs, du fait qu'un comptable secondaire n'a normalement pas vocation à être placé sous l'autorité d'un autre comptable public.

Le décret de 1962 procède en effet d'un choix d'organisation novateur, consistant à assurer au comptable secondaire une réelle autonomie. Il a pris le parti de lui confier l'entière responsabilité d'un poste comptable, à l'égal du comptable principal. Et nous employons ici le mot « responsabilité » au double sens qui lui est communément attribué dans la science administrative, recouvrant l'attribution d'une autorité (« en charge de » ou « en responsabilité ») et la sanction de l'exercice de cette autorité (« responsable de »).

Les comptables publics, qu'ils soient principaux ou secondaires, bénéficient ainsi d'une même « responsabilité-autorité » : elle résulte de l'article 15 du décret de 1962 qui dispose que « les comptables publics assument la direction des postes comptables ». Et ils assument une même « responsabilité-sanction ». L'article 19 du décret dispose que, « dans les conditions fixés par les

lois de finances, les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables des opérations dont ils sont chargés et de l'exercice régulier des contrôles prévus aux articles 12 et 13 ».

N'échappent à ce régime d'autonomie que les comptables des caisses de crédit municipal qui sont régis par le décret du 28 mars 1957 qui fixe leur statut particulier. L'article 25 de ce décret organise en effet un véritable lien de subordination entre l'agent comptable subordonné et l'agent comptable, et place donc le premier sous l'autorité du second au sens du III. de l'article 60 de la loi de 1963, de telle façon que les opérations qu'il effectue « sont réputées faites par l'agent comptable principal lui-même( (ce sont les termes de l'arrêt de la C. comptes du 25 septembre 2006, Mme B..., comptable de la Caisse de crédit municipal de Lyon, aux grands arrêts de la jurisprudence financière, 6ème édition, 2014, n° 33).

Pour les autres comptables publics qui relèvent du décret de 1962, l'application des principes fixés par la loi de 1963 conduit plutôt à ce que le comptable secondaire assume la responsabilité des opérations comptables dont il a la charge, du fait qu'il dispose d'une pleine autorité sur son poste comptable, sauf cas où le comptable principal vient substituer sa responsabilité à la sienne, du fait d'une défaillance dans les contrôles qu'il est tenu d'exercer.

IV. Ce dispositif doit être concilié avec une autre disposition de l'article 60 de la loi de 1963, qui attribue à la fois au ministre dont relève le comptable public, au ministre chargé du budget et au juge des comptes le pouvoir de mettre en jeu la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics : c'est ce que prévoyait le V. de l'article 60 de la loi de 1963 dans sa rédaction initiale, disposition désormais reprise au VI.

Il en résulte la double pratique des débits juridictionnels et des débits administratifs, ces derniers couronnant la procédure de mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public par les ministres, telle qu'elle a été définie par un décret n°64-1022 du 29 septembre 1964 remplacé par le décret n° 2008-228 du 5 mars 2008. Elle repose sur un ordre de versement qui peut faire l'objet d'un sursis ainsi que d'une remise gracieuse, faute de quoi intervient le débet administratif, qui est exécutoire par provision (cf. art. 122 du décret RGCP de 1962).

La mise en jeu par la voie administrative de la responsabilité des comptables publics de l'Etat s'appuie sur les processus de contrôle établis au sein de l'organisation du ministère du budget et des comptes publics. C'est pour le recouvrement des recettes qu'ils sont les plus développés : l'annexe 3 du code général des impôts (CGI) comporte ainsi à son Livre II (Recouvrement de l'impôt) une section dénommée « Juridiction gracieuse » qui fixe les conditions d'engagement de la responsabilité des comptables du Trésor responsables du recouvrement des contributions directes, ainsi que le principe d'un contrôle sur la justification de leur entière réalisation.

La mise en place de la déconcentration a permis de clarifier le dispositif de contrôle. Le décret n° 2003-636 du 7 juillet 2003 a modifié le décret du 29 septembre 1964, repris désormais au décret n° 2008-228 du 5 mars 2008, pour préciser que le ministre chargé des finances peut déléguer par arrêté aux trésoriers-payeurs généraux de département le pouvoir d'émettre les ordres de versement, de se prononcer sur les demandes de sursis de versement et de statuer sur les demandes en décharge de responsabilité et en remise gracieuse des comptables directs du Trésor (cf. son article 15 nouveau). Par ailleurs, l'annexe III. du CGI a été modifiée par un décret du 20 septembre 2011. Son article 429 précise désormais que « les comptables publics secondaires de la direction générale des finances publiques doivent justifier, auprès du comptable principal dont ils relèvent, du recouvrement des impôts, droits, taxes, pénalités, intérêts de retard et frais de poursuite y afférents » dans le délai fixé (de 4 ans suivant celle de leur mise en recouvrement ou de connaissance de leur exigibilité), l'article 430 confirmant que la responsabilité des comptables secondaires est mise en jeu par le comptable principal dont ils relèvent.

Apparaît ainsi une autre notion du « comptable supérieur » et du « comptable subordonné », différente de celle tenant à l'existence d'un lien d'autorité. Le comptable supérieur est celui qui, dans l'organisation de la direction générale de la comptabilité publique, fusionnée dorénavant dans la direction générale des finances publiques (DGFIP), exerce la fonction de contrôle permettant la mise en jeu administrative de la responsabilité du comptable subordonné.

Et cette notion se conjugue avec celle de comptables principal et secondaire. Si l'on observe le réseau comptable de la DGFIP, on voit apparaître des comptables principaux dit supérieurs, qui ne sont pas contrôlés par d'autres comptables. Ils sont 122<sup>1</sup> au total. Ce sont par exemple les contrôleurs budgétaires ministériels et les directeurs départements des finances publiques qui ont succédé aux TPG. Ces derniers exercent en revanche un contrôle sur les 2.678 comptables des collectivités locales, qui ont qualité de comptable principal, et sont donc, de ce point de vue, dans la situation de comptables principaux subordonnés. Enfin, les 3540 comptables secondaires de la DGFIP sont dans la situation de subordination au sens où on l'entend ici, dès lors que, s'agissant toujours du recouvrement des recettes, tant pour les impôts sur rôles que pour ceux auto-liquidés (et depuis 2012 pour ces derniers<sup>2</sup>), ils sont placés sous le contrôle de leurs comptables principaux (cf. l'annexe 3 du CGI), et de façon plus générale, pour l'ensemble de leurs opérations, en vertu des dispositions de déconcentration.

V. A en rester là, la notion administrative de subordination s'intègre correctement au dispositif du III. de l'article 60 de la loi de 1963, si l'on admet qu'elle correspond dans certains cas à l'exercice d'une autorité et dans d'autres (de loin les plus nombreux) à la mise en œuvre du contrôle de centralisation des opérations.

---

<sup>1</sup> Chiffres fournis par la DGFIP lors de l'instruction.

<sup>2</sup> Cf. Décret n° 2011-1138 du 20 septembre 2011.

Mais la doctrine administrative est allée un peu plus loin. Elle assimile la notion de subordination à la soumission du comptable secondaire au seul contrôle administratif, et donc à la mise en jeu de sa responsabilité par la voie administrative uniquement, et non juridictionnelle. A l'inverse, le comptable non subordonné est, selon la doctrine, celui qui est soumis au contrôle direct du juge. Pour en donner une illustration, les 40 comptables secondaires de la Direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI) sont soumis, en vertu des dispositions du décret n° 77-1017 du 1<sup>er</sup> septembre 1977, dorénavant codifiées aux articles D. 131-8 et suivants du code des juridictions financières, au contrôle direct de la Cour des comptes<sup>3</sup>. Ils sont dès lors qualifiés par l'administration de « comptables secondaires non subordonnés à un comptable principal ».

La conception du contrôle exclusif du ministre sur les comptables secondaires subordonnés est admise par la Cour des comptes. Sa jurisprudence pose en effet pour principe que seuls les comptables principaux sont justiciables du juge des comptes. Voyez la décision souvent citée TPG de Corrèze du 16 décembre 1985 (C. Comptes, 1<sup>ère</sup> chambre), qui reprend un principe ancien selon lequel le comptable secondaire rend ses comptes de « cleric à maître » au comptable principal.

Mais on voit bien que cette construction du ministre et du juge des comptes ne permet à ce dernier d'exercer un contrôle exhaustif sur les comptes publics que si la responsabilité du comptable principal absorbe complètement celle des comptables secondaires qui relèvent de lui, dans les conditions prévues au III. de l'article 60 de la loi de 1963. D'une façon heureuse, tel est le cas dans la majorité des cas : pour les comptables secondaires des caisses de crédit municipal, placé sous l'autorité de l'agent comptable, mais également pour les comptables secondaires de la DGFIP, bien plus nombreux, du fait qu'ils sont soumis à un contrôle de caractère exhaustif de leur comptable principal.

La difficulté survient cependant lorsque l'organisation administrative s'éloigne de ce modèle. Et c'est cette situation qui vous est soumise.

VI. M. L... a exercé, à compter du 3 janvier 2000, les fonctions d'agent comptable de l'Etablissement français du sang (EFS). Il a à ce titre la qualité de comptable public principal. Des détournements de fonds, dont le montant s'est élevé à près de 5,3 M€ pour la période postérieure à sa prise de fonctions, ont été commis jusqu'en 2004 par une salariée de

---

<sup>3</sup> L'article D. 131-9 précise que la Cour des comptes statue sur les états annexes présentés par les receveurs des impôts ou les receveurs des douanes, les décisions juridictionnelles se rapportant aux recettes des administrations financières comportant des dispositions spéciales à chacun des receveurs intéressés. C'est dire de façon un peu subliminale que le juge met en jeu la responsabilité de ces comptables secondaires. La portée du décret de 1977 a été restreint, toujours de façon un peu subliminale, aux comptables du réseau de la direction générale des douanes et droits indirects par le décret n° 2011-1138 du 20 septembre 2011 relatif à la constatation et à l'apurement des débits des comptables publics chargés du recouvrement des impôts et assimilés.

l'établissement de transfusion sanguine de Bretagne Est, établissement local de l'EFS doté d'un comptable public secondaire.

La responsabilité des deux comptables secondaires qui se sont succédés à la direction du poste comptable de cet établissement local a été mise en jeu par la voie administrative : le ministre chargé de la santé a pris des ordres de versement le 26 août 2005 pour le montant détourné, auxquels il a substitué des arrêtés de débet, notifiés les 18 et 19 janvier 2012 aux deux comptables publics secondaires.

Le contrôle juridictionnel des comptes de l'EFS a par ailleurs abouti à un arrêt du 16 janvier 2014 par lequel la Cour des comptes a constitué M. L..., comptable principal, débiteur d'une somme de 2 255 785,58 € correspondant à la différence entre les fonds détournés (près de 5,3 M€) et l'indemnisation versée par la compagnie d'assurances de l'EFS (près de 3 M€), majorée de l'intérêt légal à compter du 3 décembre 2007.

C'est l'arrêt contre lequel M. L... se pourvoit en cassation.

VII. Il soulève une double erreur de droit, d'une part, à avoir affirmé le principe que les comptables publics principaux répondent des opérations effectuées par les comptables secondaires ; d'autre part, à avoir estimé que l'agent comptable de l'EFS avait autorité sur les comptables secondaires de l'établissement.

Précisons à ce stade que la version de l'article 60 de la loi de 1963 applicable au litige est celle antérieure à la modification résultant de la loi de finances rectificative pour 2006, entrée en vigueur le 1er juillet 2007 et comportant une disposition de droit transitoire en vertu de laquelle « les déficits ayant fait l'objet d'un premier acte de mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire d'un comptable public ou d'un régisseur avant cette date demeurant régis par les dispositions antérieures en vertu que comporte cet article ». Or les deux comptables secondaires ont fait l'objet des ordres de versement pris en 2005 qui constituent, en vertu des V. et VI. de l'article 60, des actes de mise en jeu de leur responsabilité.

Après avoir cité le III. de l'article 60, qui n'a en tout état de cause pas été affecté par les nombreuses modifications apportées à cet article, l'arrêt attaqué reprend la jurisprudence traditionnelle de la Cour des comptes, en jugeant « qu'il suit de ces dispositions que les comptables publics principaux répondent des opérations effectuées par les comptables secondaires ; qu'en l'état du droit applicable à la présente affaire, leur responsabilité pécuniaire et personnelle s'apprécie de manière objective ; que le ministre des finances ou, le cas échéant, le ministre intéressé peut émettre des ordres de versement ou prendre des arrêtés de débet à l'encontre tant des comptables secondaires que principaux ; que le juge des comptes, en ce qui le concerne, est parallèlement fondé à épuiser sa compétence en déclarant, au regard uniquement

des éléments matériels du compte, les comptables principaux, et eux seuls, débiteurs des personnes morales de droit public auprès desquelles ils sont affectés (...) ».

On ne peut évidemment qu'être troublé par la phrase introductive, qui fait l'objet du premier moyen d'erreur de droit. Car, comme nous l'avons vu, il résulte du III. de l'article 60 de la loi de 1963 que les comptables principaux répondent des opérations effectuées par les comptables secondaires dans la limite des contrôles qu'ils sont tenus d'effectuer.

On comprend donc que la cour rétablit son raisonnement en établissant, plus loin dans son arrêt, l'existence d'un lien d'autorité entre l'agent comptable de l'EFS et les comptables secondaires de l'établissement.

On peut, pour la clarté de l'examen, aborder tout de suite cette question, qui fait l'objet du second moyen, car si un tel lien existait, on pourrait faire l'effort de neutraliser le premier moyen en considérant que la Cour des comptes s'est implicitement placée dans le cas de figure où la responsabilité du comptable public s'étend aux opérations des comptables publics placés sous son autorité.

VIII. La cour a jugé que cette autorité se déduit notamment des modalités de nomination des agents comptables secondaires de l'établissement par le président de l'EFS, en relevant qu'elle « est subordonnée à l'avis conforme de l'agent comptable principal en application de l'article R. 1222-12 du code de la santé publique en raison précisément des conséquences de cette nomination sur la responsabilité pécuniaire et personnelle de ce dernier ».

Nous ne nous attardons pas sur le dernier membre de phrase qui relève du sophisme, en ce qu'il présuppose que l'agent comptable est tenu d'assumer la responsabilité des opérations des comptables secondaires. Nous relevons ensuite que le « notamment » ne s'impose pas car l'arrêt ne s'appuie que sur les modalités de nomination du comptable secondaire pour établir l'existence d'un lien d'autorité.

Or une telle solution ne peut qu'être censurée.

D'une façon générale, la procédure de nomination ne détermine pas le rapport qui lie l'autorité de nomination et la personne nommée. Le président d'une autorité administrative indépendante est nommé par le Président de la République sans être dans un rapport hiérarchique d'autorité avec lui. Il en est de même pour le directeur d'un établissement public nommé par l'exécutif : le rapport de tutelle qui caractérise la relation de l'établissement public avec les ministres s'inscrit dans un régime d'autonomie. Ainsi sanctionnez-vous pour incompétence les instructions ministérielles liant illégalement la compétence de l'établissement public : voyez par exemple 4 avril 1962, Ministre de la santé et Hôpital hospice de Langres c/Delle J..., au Rec. p. 243.

Le lien d'autorité doit donc être recherché dans le régime de l'exercice des fonctions de la personne nommée. Or, au cas particulier, il faut en revenir aux articles 15 à 19 du décret de 1962 qui, nous l'avons dit, organisent un régime d'autonomie de gestion du poste comptable, pour les comptables principaux ou secondaires. Nous précisons que ces articles figurent dans la première partie du décret, dénommée « Principes fondamentaux », applicables à l'ensemble des organismes publics définis à l'article 1 du décret, dont les établissements publics nationaux.

L'article 158 du décret, pour les établissements publics à caractère administratif, et l'article 195, pour ceux à caractère industriel et commercial dotés d'un agent comptable, prévoient par ailleurs que « L'agent comptable a qualité de comptable principal. Des comptables secondaires peuvent être désignés selon les modalités prévues par le texte organisant l'établissement. » C'est là l'objet, pour l'EFS, de l'article R. 1222-12 du code de la santé publique sur lequel la Cour s'est appuyée.

Mais l'avis conforme de l'agent comptable pour la nomination du comptable secondaire n'est pas de nature, à lui seul, à remettre en cause l'autonomie dont dispose ce dernier pour la direction de son poste comptable. Il nous paraît donc certain que la Cour a entaché son arrêt d'une erreur de droit en déduisant l'existence d'un lien d'autorité, au sens du III de l'article 60 de la loi de 1963, de cette seule disposition, aucun autre texte ne conférant à l'agent comptable une autorité à l'égard des comptables secondaires de l'établissement pour l'exécution des opérations comptables qui leur sont assignées.

Relevons que c'est la position du ministre des finances et des comptes publics.

IX. Il serait possible d'en rester là pour censurer l'arrêt attaqué. Mais si cette affaire a été soumise à votre formation, c'est qu'il est apparu nécessaire d'éclaircir l'office du juge des comptes, ce qui nous ramène à la première erreur de droit soulevée par M. L... . Et cet éclaircissement est indispensable car le ministre chargé du budget et la Cour de comptes tirent des conséquences différentes, et en réalité peu conciliables, de la situation qui résulte de l'absence d'un lien d'autorité.

Le ministre estime, comme cela ressort de ses observations, que dès lors que le comptable principal a accompli toute diligence pour que la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables secondaires soit mise en jeu par le ministre, sa responsabilité propre ne peut plus être recherchée par le juge.

La cour estime au contraire que « les comptables principaux répondent des opérations effectués par les comptables secondaires » : c'est la position de principe attaquée sur le terrain de l'erreur de droit.

X. La position du ministre est en apparence fidèle au texte du III. de l'article 60, si l'on veut bien assimiler les diligences du comptable principal aux contrôles qu'il est tenu d'exercer sur les comptes centralisés. Cet effort est assez naturel, car telle est bien leur finalité.

Mais elle aboutit à une difficulté si les contrôles auxquels est tenu le comptable principal n'ont pas un caractère exhaustif. Dès lors que l'irrégularité en cause n'en relève pas, c'est la responsabilité personnelle du comptable secondaire qui peut seule être engagée. Or le ministre admet qu'elle le soit par la voie administrative mais relève qu'elle ne peut pas l'être par la voie juridictionnelle, en s'appuyant sur la jurisprudence de la Cour en vertu de laquelle le juge des comptes ne connaît que des comptables principaux, seuls justiciables devant lui. On aboutit alors à une situation où le juge des comptes ne pourrait pas connaître de certaines opérations réalisées par des comptables secondaires et centralisées dans les comptes qui lui sont présentés par le comptable principal.

S'agissant des établissements publics de l'État, il semble que ce serait une grande part de la comptabilité secondaire qui échapperait alors à son contrôle : aucun texte ne régit en effet la nature et l'étendue des contrôles que doit exercer l'agent comptable. Pour reprendre le commentaire aux grands arrêts de la jurisprudence financière de l'arrêt Mme B... de 2006 déjà cité<sup>4</sup>, c'est alors « à une exacte centralisation de ces opérations que doit être limitée la responsabilité du comptable principal », « dans les conditions déterminées par le règlement particulier à chaque service ».

C'est ce résultat peu heureux qui justifie probablement l'affirmation de principe de l'arrêt attaqué selon laquelle « les comptables principaux répondent des opérations effectués par les comptables secondaires ». On peut en effet y voir la parade de la Cour des comptes pour justifier sa juridiction sur la totalité du compte. Affirmation statistiquement défendable car, pour la grande majorité des comptables publics, le transfert de responsabilité résulte de la nature des contrôles qui pèsent sur le comptable principal. Mais affirmation juridiquement incorrecte dans les cas, plus rares, où, comme en l'espèce, n'existent ni cadre exhaustif de contrôle, ni lien d'autorité.

Le nœud du problème est donc que le ministre entend se réserver l'exclusivité du contrôle des comptables secondaires dits subordonnés, tandis que le juge des comptes estime – implicitement – qu'il doit exercer un contrôle exhaustif des comptes. Il y a alors trois façons de le dénouer :

1. Adopter une conception élargie de la responsabilité limitée des comptables principaux, de telle façon qu'elle absorbe toujours celle des comptables secondaires.
2. Accepter que le contrôle du juge des comptes puisse ne pas porter pas sur la totalité des comptes.

---

<sup>4</sup> Le thème commenté sous le n° 33 est « Responsabilité pécuniaire des comptables patents du fait de leurs subordonnés ou d'autres comptables »

3. Revenir sur le principe jurisprudentiel selon lequel seuls les comptables principaux sont justiciables du juge des comptes.

XI. La première voie nous ramène au second moyen.

Elle a été mise en œuvre par la Cour des comptes à l'égard de divers opérateurs de l'État : outre l'EFS, le Centre national de documentation pédagogique - CNDP<sup>5</sup> (arrêt Gibert, Pichard et Ravat du 27-29 mars 1985), l'office national d'information sur les enseignements et les professions – ONISEP<sup>6</sup> (arrêt Bonnet et Pasquinelli du 6 juillet 1998), ou encore l'École nationale supérieure d'arts et métiers - ENSAM<sup>7</sup> (arrêt du 27 juillet 2010).

La solution bénéficie de la confusion qui entoure la notion de subordination, employée indifféremment pour qualifier une relation d'autorité ou une relation de contrôle. Il est intéressant de noter que la solution de principe sur cette question est l'arrêt B... de 2006, relatif à des comptables d'une caisse municipale de crédit. Du fait du rapport d'autorité entre l'agent comptable et les comptables secondaires qu'institue leur statut propre, il est exact que, dans leurs cas particulier, les comptables principaux sont responsables de plein droit des opérations des comptables secondaires. Mais le commentaire de l'arrêt applique cette solution à l'ensemble des comptables dit « subordonnés », l'étendant ainsi à ceux qui ne font l'objet que d'un contrôle du comptable supérieur.

Cette confusion n'est pas anodine : dans le cas d'une relation d'autorité, seul le comptable supérieur voit sa responsabilité mise en jeu en application de l'article 60 de la loi de 1963. C'est bien ce que prévoit le III. de cet article. Ni le juge ni les ministres ne peuvent donc rechercher la responsabilité du comptable subordonné sur le fondement ce texte. Dans le cas d'une relation de contrôle, les choses sont différentes. Se conjuguent la responsabilité propre du comptable secondaire et la responsabilité du comptable principal au titre de sa mission de contrôle. Un même manquement peut alors être imputé au deux comptables.

Cette forme de confusion sur la notion de subordination explique peut-être la conception très élargie de la notion d'autorité que retient la Cour des comptes.

---

<sup>5</sup> « Attendu que la responsabilité pécuniaire d'un comptable se trouve engagée dès qu'une dépense a été irrégulièrement payée et que celle du comptable du CNDP s'étend aux opérations exécutées par le comptable du CRDP »

<sup>6</sup> « Considérant que l'argument présenté par Mme Pasquinelli ne peut être retenu à sa décharge, dès lors que sur le fondement de l'article 60.III alinéa 2 de la loi du 23 février 1963, les comptables principaux sont responsables pécuniairement et personnellement de plein droit, sans conditions ni restriction des opérations de ceux des comptables secondaires qui, étant placés sous leur autorité, leur sont subordonnés »

<sup>7</sup> La responsabilité du comptable principal est susceptible d'être engagée pour avoir centralisé [des] paiements effectués à tort dans la comptabilité de l'ENSAM par un comptable secondaire.

Mais comme on l'a dit, elle se heurte de façon frontale à l'autonomie du comptable secondaire prévue par le décret de 1962, et confirmée par le décret de 2012.

Elle est de plus largement factice : le comptable principal est appelé à justifier des opérations qu'il n'a pas effectuées, directement ou à travers des instructions qu'il aurait données, et sur lesquelles il n'est pas tenu d'exercer un contrôle, en application des textes qui définissent l'organisation du postes comptable concerné.

Cette première voie aboutit donc à une impasse juridique et pratique.

XII. La deuxième voie conduit pour sa part sur des terres incertaines. Elle consiste, nous vous le rappelons, à accepter que le contrôle du juge des comptes puisse ne pas porter sur la totalité du compte.

En vertu de l'article L. 111-1 placé en tête du code des juridictions financières, la Cour des Comptes est compétente pour juger les comptes des comptables publics, l'article L. 111-3 précisant que « la Cour des comptes vérifie sur pièces et sur place la régularité des recettes et des dépenses décrites dans les comptabilités publiques ». Et l'article 62 du décret de 1962 précise que « Son contrôle juridictionnel s'exerce sur l'ensemble des comptes des organismes publics ».

Vous avez par ailleurs sans cesse affirmé que la Cour des comptes est le juge du compte et non du comptable, ce dont se déduit le principe selon lequel la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics s'apprécie de façon objective : c'est là un point constant de votre jurisprudence : voyez votre décision d'assemblée Ministre du Budget c/ R... et autres du 20 novembre 1981 (n° 18402, au Rec. et aux cc. du Président Bacquet)<sup>8</sup>.

Le point d'entrée du contrôle étant le compte, il serait peu concevable que le juge exerce un contrôle à éclipse, en occultant les lignes de compte dont il ne pourrait saisir la personne responsable.

Bien au contraire, l'article 60 nous paraît organiser un régime de responsabilité personnelle et pécuniaire destiné à couvrir l'ensemble du compte. Son III. permet de déterminer le comptable personnellement responsable, qui peut être principal ou secondaire. Et le VI. prévoit expressément que sa responsabilité est mise en jeu tant par les ministres que par le juge des comptes. Il faut donc en déduire que l'un et l'autre sont compétents pour engager la

---

<sup>8</sup> C'est en s'appuyant sur ces principes que vous avez justifié la responsabilité des comptables publics à raison des opérations effectuées par les régisseurs placés sous leur autorité, neutralisant les dispositions du décret du 15 novembre 1966 qui prévoyait un mécanisme de responsabilité subsidiaire du comptable. Comme le relève le Président Bacquet, la solution découle de ce que le III. de l'article 60 rapproche la situation des régisseurs de celle des comptables hiérarchiquement subordonnés. Prenant soin de citer par ailleurs l'article 1er de la loi du 22 juin 1967, devenu article L. 111-1 du code des juridictions financières, la décision d'assemblée en déduit que la responsabilité du comptable supérieur s'étend aux opérations du régisseur, étant implicitement entendu que le juge des comptes est le juge du compte, et de tout le compte.

responsabilité du comptable tenu de répondre des opérations en cause par application des principes qui figure au III.

XIII. Reste donc la dernière voie, qui consiste à remettre en cause le principe selon lequel seuls les comptables principaux sont justiciables du juge des comptes.

1. Il faut d'abord relever que ce principe ne repose sur aucun texte.

Si l'on s'en tient à l'article L. 111-1 du code des juridictions financières, c'est le compte qui est le justiciable direct du juge des comptes, si l'on peut se permettre cette formule. C'est ensuite le III. de l'article 60 de la loi de 1963 qui permet d'identifier le comptable appelé à assumer personnellement les opérations que comporte le compte. Et le VI. du même article confirme que le juge peut mettre en jeu sa responsabilité, en même temps que les ministres.

La loi conduit donc plutôt au principe que sont justiciables les comptables publics, principaux ou le cas échéant secondaires, responsables des opérations du compte sur lequel elle exerce sa juridiction.

C'est cependant en s'appuyant sur les dispositions du décret de 1962 qu'est justifiée la compétence sélective du juge des comptes. Le Président Jacques Magnet explique ainsi dans son ouvrage « Les comptables publics » (LGDJ, 1995) que « Les comptables principaux sont les justiciables immédiats du juge des comptes, auxquels ils rendent des comptes annuels qui présentent non seulement leurs opérations propres, mais aussi celle des comptables secondaires qui relèvent d'eux, qu'ils ont reprises à intervalles réguliers en cours d'années. »

Il ne nous semble pourtant que le pouvoir réglementaire n'a pas compétence pour restreindre l'office du juge des comptes qui se déduit de l'article L. 111-1 du code et de l'article 60 de la loi de 1963. Et d'ailleurs, il ne nous paraît pas possible de donner au décret de 1962 une telle portée.

Il précise certes que « les comptables principaux sont ceux qui rendent directement leurs comptes au juge des comptes », ces comptes incorporant les comptabilités centralisées. Dès lors que le juge statue sur les comptes des comptables publics, les modalités de présentation des comptes ne nous paraissent pas de nature à affecter la compétence de la cour, à défaut d'une disposition législative expresse permettant de lui donner une telle portée. L'article 62 du décret précise ensuite que « La Cour des comptes statue sur les comptes des comptables principaux », mais il faut, là encore, y voir la reprise de la modalité de présentation des comptes.

2. Il existe d'ailleurs déjà des comptables secondaires qui sont justiciables de la Cour des comptes : ce sont les receveurs des administrations financières, en vertu du décret du 1er septembre 1977 déjà cité dont la portée a été restreinte aux seuls comptables du réseau de la direction des douanes et droits indirects par le décret n° 2011-1138 du 20 septembre 2011.

Certes cette situation peut être vue comme une exception au principe selon lequel le juge des comptes ne connaît pas des comptables secondaires. Si l'on admet qu'un tel principe ne pourrait relever que de la loi, le pouvoir réglementaire ne pourrait cependant y déroger. Il faut donc plutôt considérer qu'un tel principe n'existe pas, et que le décret de 1977 ne fait que préciser les modalités du contrôle du juge sur le comptable sur les comptables appelés à assumer leur responsabilité personnelle.

Nous pensons donc que le juge des comptes comme les ministres tirent du VI de l'article 60 le pouvoir de mettre en jeu la responsabilité du comptable personnellement tenu de répondre des opérations en cause en application du III. de l'article 60, qu'il soit principal ou secondaire, les ministres disposant par ailleurs du pouvoir, délégué au comptable principal, d'exercer le contrôle des comptables secondaires.

XIV. C'est donc cette troisième que nous vous proposons d'emprunter.

Elle consiste à juger qu'**il appartient au juge des comptes d'examiner si la responsabilité du comptable principal doit être mise en jeu, soit au titre des opérations du poste comptable qu'il dirige, de celles des comptables publics qui sont placés sous son autorité ou de celles des régisseurs, soit au titre des opérations des comptables publics secondaires dont il centralise les comptes, à condition, dans ce dernier cas, qu'il ait manqué à l'obligation de contrôle à laquelle il était tenu.**

**Ce n'est qu'à défaut de pouvoir mettre en jeu la responsabilité de ce comptable public principal à ce dernier titre qu'il appartient au juge des comptes de mettre en jeu la responsabilité des comptables secondaires dont la comptabilité était centralisée dans le compte du comptable principal.**

Nous avons conscience qu'affirmer que les comptables secondaires relèvent, dans certains cas, de la juridiction du juge des comptes est une forme de révolution copernicienne. Ses conséquences pratiques sont réelles, notamment en ce qui concerne la procédure juridictionnelle qui doit, si nécessaire, impliquer les comptables secondaires.

Mais elles nous paraissent demeurer limitées, au vu des éléments fournis par la DGFIP, très utilement précisés à l'occasion de l'enquête à la barre effectuée par la 6ème chambre le 12 décembre 2016.

En l'état actuel des choses, si l'on considère que les comptables publics secondaires de la DGFIP échappent à la compétence du juge des comptes du fait du caractère exhaustif des contrôles exercés par les comptables principaux dont ils relèvent, que les comptables secondaires de la DGDDI relèvent déjà de la juridiction de la Cour des comptes, que les comptables secondaires des caisses de crédit municipal échappent à la compétence du juge des comptes du fait des

dispositions du décret du 28 mars 1957 qui fixe leur statut particulier, ne sont affectés par la décision que nous vous proposons de rendre que les 189 comptables secondaires des opérateurs de l'État, dont les établissements publics tels l'EFS ici en cause, sur un total de près de 3.800 comptables secondaires.

Et comme vous l'avez compris, les autorités réglementaires ont la faculté de restreindre cette population, ou tout au moins le volume des opérations en cause, en fixant les contrôles que les comptables principaux sont tenus d'exercer.

Et par ces motifs nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt attaqué de la Cour des comptes du 16 janvier 2014 ;
- au renvoi de l'affaire à la Cour des comptes ;
- à ce que l'État verse la somme de 3000€ à M. L... au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.