

CONCLUSIONS

M. Louis DUTHEILLET de LAMOTHE, rapporteur public

Cette affaire vous permettra de préciser le régime des réserves que les comptables peuvent émettre sur la gestion de leur prédécesseur, le plus souvent sur des créances encore non recouvrées lorsqu'ils prennent en charge un nouveau poste comptable.

Lorsqu'une opération a été prise en charge par plusieurs comptables successifs et est entachée d'irrégularité comptable, quel est le comptable qui doit en être tenu responsable et mis en débet ? Cette question ne se pose en pratique que pour les créances non recouvrées, dès lors qu'une dépense payée irrégulièrement par un comptable est en principe associée aux comptes d'une seule année et d'un seul comptable, qui engage sa responsabilité. En revanche, le non recouvrement d'une créance met en jeu les diligences de tous les comptables qui se succèdent sur le poste, jusqu'à ce que la créance soit prescrite ou qu'il soit acquis qu'elle est devenue *irrecouvrable*.

Nous commencerons par vous présenter le cadre théorique de cette intéressante question avant d'en venir au cas d'espèce et à l'examen des deux moyens du pourvoi.

1. Pour aborder cette question, il faut d'abord préciser à quelles conditions un compte qui fait apparaître une créance non encore recouvrée est irrégulier. A quel moment un comptable devient-il responsable d'une créance non recouvrée ? Il est certain que ce moment de responsabilité est antérieure à celui où la créance est devenue irrecouvrable, soit parce le délai de prescription pour procéder au recouvrement est expiré, soit parce que le débiteur est devenu définitivement insolvable, pour quelque cause que ce soit. A l'inverse, on ne peut pas juger irrégulier tout compte qui comprend des créances non encore recouvrées : le comptable peut légitimement établir un certain ordre de priorité en fonction du volume des créances à recouvrer, de l'urgence respective des créances, de leur montant. D'un point de vue théorique, il est problématique d'affirmer que le comptable ne commet d'irrégularité qu'au dernier moment, alors que la créance est déjà quasiment perdue. Une telle solution ne serait guère vertueuse en terme de gestion des deniers publics, et serait impraticable car on ne peut, bien souvent, déterminer le caractère irrecouvrable d'une créance qu'après avoir effectué les diligences requises en vue de son recouvrement. De jurisprudence constante, la Cour des comptes juge que, lorsqu'un compte fait apparaître des créances non recouvrées, un comptable doit pouvoir justifier, par les pièces appropriées, qu'il a effectuées des diligences « *adéquates, complètes et rapides* » (v. par ex. C. comptes, ch. réunies, 17 oct. 2001, Centre hospitalier général de Niort, Rec. 76). Il y aurait néanmoins quelque chose d'excessif à déclarer systématiquement un comptable en débet de la somme non recouvrée pour laquelle il

n'a pas effectué les diligences, alors que celle-ci demeure recouvrable. La réforme qui distingue les manquements du comptable selon qu'ils ont causé ou non un préjudice conduira peut-être à réexaminer la question mais, pour le moment, la jurisprudence de la Cour des comptes demeure en ce sens que le comptable est déclaré en débet de la somme non recouvrées, non seulement si les diligences appropriées n'ont pas été effectuées mais en outre « *s'il est établi que les possibilités de recouvrement ont été de ce fait, compromises* » (*ibid* ; v. par ex. C comptes, 14 mars 2019, n° S-2019-0578). L'appréciation à porter sur le comptes présente donc une part de subjectivité puisqu'il ne s'agit pas d'apprécier la conformité des pièces justificatives d'une dépense à la nomenclature ministérielle mais d'évaluer la suffisance des diligences entreprises par le comptable pour, sinon recouvrer la recette, au moins éviter d'en compromettre le recouvrement. Votre décision d'assemblée *Mme D...* du 27 octobre 2000 (CE, ass., n° 196046, Rec.), sans reprendre en détail tous les critères de la Cour des comptes, a confirmé que, s'agissant du contrôle du recouvrement des créances, le juge des comptes doit s'assurer que le comptable « *a exercé dans des délais appropriés toutes diligences requises pour ce recouvrement, lesquelles diligences ne peuvent être dissociées du jugement du compte* ». Il en résulte que, pour le compte d'une année donnée, un manquement peut être constaté dans le recouvrement d'une créance que ce manque de diligence n'a pas encore rendue irrécouvrable, ce que la cour des comptes a toujours assumé (voir par ex. C. comptes, 24 juin 2004, *comptable de la commune de Tende*, Re. 85, AJDA 2004, p. 2445). Vous n'avez à notre connaissance jamais fait vôtre le critère de la compromission des possibilités de recouvrement. L'équilibre est en effet difficile à trouver : il n'est pas souhaitable de mettre en débet un comptable trop tôt, pour une créance dont le recouvrement est peut-être compromis mais pas impossible. Si la créance était finalement recouvrée, le comptable devrait alors être remboursé du débet s'il s'en est acquitté, ce qu'il convient d'éviter. A l'inverse, ne pas déclarer en débet un comptable dont l'examen du compte pour un exercice révèle qu'il a largement compromis le recouvrement d'une créance n'est pas satisfaisant dès lors que le compte aurait dû être présenté avec une créance recouvrée et qu'il n'est pas certain que sa responsabilité ou celle d'un autre sera mise en jeu au titre d'une autre année.

Comme en témoigne l'arrêt attaqué, lorsque l'exécution du titre est soumise à une prescription courte, le juge des comptes n'apprécie en pratique la responsabilité du comptable pour non recouvrement de la recette qu'au terme du délai légal. L'écoulement de la prescription permet alors de présumer le manquement, sauf au comptable à justifier qu'il a entrepris toutes les diligences requises en temps utile. Lorsque la prescription est longue, notamment l'ancienne prescription trentenaire, le juge des comptes ne s'interdit pas de constater le caractère irrécouvrable et les éventuels manquements du comptable avant l'expiration de la prescription. Dans un tel cas, il est théoriquement possible, en l'état de la jurisprudence de la Cour des comptes, que le manquement, le manque de diligence, se perpétue sur plusieurs années, sur la gestion de plusieurs comptables.

2. D'où la question qui vous occupe aujourd'hui : lorsque le manquement peut être imputé aux comptes relatifs à plusieurs exercices, et *a fortiori* à plusieurs comptables, comment imputer le débet ? Lorsque plusieurs années traitées par le même comptable sont en jeu, la difficulté se règle de façon pratique, parce que le juge des comptes examine généralement les comptes de plusieurs années en même temps et que les autres ne sont pas en cause. Il impute alors le manquement à un seul compte, ou globalement. Lorsque plusieurs comptables sont mis en cause, certaines chambres de la Cour des comptes s'étaient engagées dans la voie d'une responsabilité *in solidum* des différents comptables, voire dans une répartition des parts de responsabilité entre eux (v. *Les grands arrêts de la jurisprudence financière*, Dalloz, 6^e

ed., 2014, n) 31). Par votre importante décision d'assemblée *M. V...* du 23 juin 1989 (CE, ass., 23 juin 1989, Min. fin. c/ *M. V...* e.a., n° 67442, Rec.) vous avez à l'inverse consacré la théorie dite de la responsabilité unique du comptable en jugeant que « *le comptable entrant assume seul la responsabilité des opérations de recouvrement prises en charge sans qu'aient été formulées de réserve* ». Votre décision de 1984 repose sur un fondement textuel et sur la conception que vous vous faites de l'office du juge des comptes depuis la célèbre décision *Sieur Nicolle* (CE, ass., 12 juillet 1907, *Sieur Nicolle*, Rec. p. 656). Le III de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 dispose en effet que la responsabilité du comptable « *ne peut être mise en jeu à raison de la gestion de [ses] prédécesseurs que pour les opérations prises en charge sans réserve lors de la remise de service, ou qui n'auraient pas été contestées par le comptable entrant* » dans un délai qui est fixé à six mois, prorogeable, par l'article 21 du décret n° 2008-228 du 5 mars 2008. Selon votre jurisprudence, il résulte de ce texte que, lorsqu'une opération comptable se poursuit sur sa gestion, le comptable entrant endosse la responsabilité comptable qui lui est attachée, sauf à avoir émis une réserve lors de sa prise de poste. Vous ne semblez pas avoir jusqu'ici tiré de conséquence de la distinction faite par la loi entre la réserve et la contestation, et nous nous en tiendrons donc ici au cas classique de la réserve. Outre ce fondement textuel, votre jurisprudence d'assemblée *M. V...* s'appuie sur le fait que, selon la formule classique, « le juge des comptes juge les comptes et non les comptables ». Juger les comptes, c'est juger en réalité de la régularité des opérations comptables, notamment des pièces justificatives et des diligences, mais cela ne va pas jusqu'à pouvoir apprécier les responsabilités respectives des comptables.

Ainsi, l'imprécision et la permanence temporelles qui caractérisent les manquements des comptables dans le recouvrement des créances, manquements constitués par un « *manque de diligence* », doivent se conjuguer avec la substitution du comptable entrant au comptable sortant. Un seul *debet* sera prononcé par le juge des comptes, qui correspond à la dette actuelle du comptable vis-à-vis de l'administration, quelle que soit la date du compte examiné. Comme la cour des comptes a pu l'exprimer après votre décision *V...*, « *la responsabilité du comptable entrant se trouve substituée à celle de son prédécesseur* » (C. Comptes, 26 nov. 1991, *Jobellar, receveur du CH de Briançon*).

Lorsque la créance apparaît de façon certaine irrécouvrable, à l'issue des diligences requises, le comptable va généralement demander à l'administration son « *admission en non-valeur* » qui, si elle est acceptée, sera traduite dans les comptes. L'admission en non valeur constitue, en pratique, le moment privilégié du contrôle des diligences entreprises par le dernier comptable, même si le débet peut théoriquement être constaté avant et si l'admission en non valeur n'empêche pas que soit constaté un manquement. L'admission en non valeur dans les comptes n'est d'ailleurs qu'une mesure d'apurement comptable qui n'éteint pas la force du titre exécutoire, et l'action en recouvrement demeure possible si le débiteur revient à meilleure fortune.

Une dernière remarque pour terminer cette présentation : il résulte de la jurisprudence *M. V...* que, lorsqu'un procureur financier envisage de mettre en cause la responsabilité d'un comptable pour une créance non recouvrée, il est nécessaire de vérifier si le poste comptable n'a pas été transféré depuis à un autre comptable dont la responsabilité s'est substituée à son prédécesseur. Quand bien même pourrait-on estimer que ce sont les manquements du prédécesseur qui ont compromis le recouvrement de la créance par le successeur, c'est le comptable entrant qui en assumera la responsabilité s'il n'a pas émis de réserve. Pour éviter la rigueur de ce mécanisme, la jurisprudence de la Cour des comptes réserve le cas où la créance était déjà devenue irrécouvrable avant l'entrée en fonction du comptable entrant (C. Comptes,

26 nov. 1991, *Jobellar, receveur du CH de Briançon*). Vous n'aurez pas à vous prononcer aujourd'hui sur cette question, qui est compliquée par les différentes façons dont la jurisprudence financière aborde la notion d'irrecouvrabilité et ses incidences.¹

3. On comprend que, dans ce contexte jurisprudentiel, la formulation des réserves constitue un enjeu essentiel pour le comptable entrant. Outre les conditions formelles de régularité des réserves, qui tiennent surtout au respect du délai de six mois et à leur précision, le comptable doit savoir à quelles conditions il peut réserver les créances non recouvrées à la date de son installation. Il faut en outre déterminer si le juge des comptes est fondé à examiner la régularité formelle et le bien-fondé des réserves. Le cas d'espèce vous permettra d'apporter ces deux précisions.

Mme E... a pris ses fonctions de responsable de la trésorerie des îles du Vent, des Australes et des Archipels en Polynésie française le 3 janvier 2011. Le poste couvre 41 communes et comprenait un nombre impressionnant de créances non recouvrées, pour certaines particulièrement anciennes dans la mesure où le délai de prescription était de trente ans jusqu'à la réforme de la loi n° 2008-561 du 17 juin 2008. Madame E... a estimé qu'une grande partie de ces titres de créances n'étaient pas manifestement plus recouvrables et a émis un très grand nombre de réserves. Pour la seule commune de Papeete, 253 040 titres ont été réservés pour un montant de 1 147 799 205 francs pacifique (CFP). Par un réquisitoire de 2015, le procureur financier a pourtant requis la mise en jeu de la responsabilité de Mme E..., comme celle de son prédécesseur, en raison notamment des créances non recouvrées. Par un jugement sévère du 21 octobre 2015, la chambre territoriale des comptes de Polynésie française a écarté les réserves formulées lors de la prise de poste et reconnu la responsabilité de Mme E... pour 20 590 titres de recettes pris en charge entre 1981 et 2009, aboutissant à un débet de 667 116 772 CPF. N'acceptant pas les réserves, la chambre territoriale a seulement écartée les créances prescrites ou déjà correctement admises en non-valeur avant la prise de fonction de Mme E..., en application de la jurisprudence *Jobellar* de la Cour des comptes. Sur appel de l'intéressé, la Cour des comptes a en partie démenti la chambre : elle a estimé que la responsabilité de Mme E... ne pouvait être prise engagée du fait des réserves émises sur la plus grande partie des titres, qu'elle a jugé fondées, et cela a conduit à réduire le débet à 41 682 847 CFP. La commune de Papeete se pourvoit en cassation contre cet arrêt, en tant qu'il réduit le débet de sa comptable.

4. Quoique la commune de Papeete ne le conteste bien sûr pas, cette affaire est l'occasion de confirmer, puisque vous ne l'avez jamais jugé, que le juge des comptes doit vérifier non seulement l'existence de réserves (CE, 17 novembre 1999, G..., n° 181886, T.) mais s'assurer de leur régularité formelle et de leur bien-fondé. La réserve est un instrument qui permet d'attribuer la responsabilité d'une opération comptable à l'un des comptables qui ont successivement pris en charge le poste, pour l'application de la théorie de la responsabilité unique. Il ne serait pas admissible que le comptable entrant puisse se décharger sur le comptable sortant alors que ce ne serait pas justifié au fond.

¹ Votre décision de section du 27 juillet 2017 (CE, *Min budget c/ Parquet général près la C. comptes*, n° 370430, Rec.) illustre ainsi que la notion d'*irrecouvrabilité* peut également correspondre à des hypothèses où il y a un manque de diligence dans le recouvrement qui constitue une irrégularité comptable mais où celle-ci n'a pas causé de préjudice. Dans des cas plus spécifiques, notamment lorsque la prescription de l'action en recouvrement est échue avant la prise de fonction du nouveau comptable, on peut sans doute admettre l'absence de manquement du nouveau comptable malgré l'absence de réserve.

5. L'autre question, qui fait l'objet du principal moyen du pourvoi, est beaucoup plus délicate : à quelles conditions des réserves peuvent-elles être admises ? La cour a jugé que, pour les titres de recettes pris en charge entre 1981 et 2008, « *leur nombre, leur ancienneté et les caractéristiques des débiteurs sont tels que les réserves sont justifiées, dans la mesure où il peut être considéré que le recouvrement de ces créances étaient manifestement compromis à la date de sa prise en fonction* ». Il s'agissait en effet, pour la plupart, de « *taxes d'enlèvement des ordures ménagères dues par des particuliers ou par des petites et moyennes entreprises, pour des montants unitaires assez faibles* » : le débiteur est souvent difficile à localiser, quand il n'a pas complètement disparu, et parfois insolvable. Selon le moyen, il y aurait une erreur de droit à dégager le comptable de sa responsabilité au motif que le recouvrement était seulement *manifestement compromis* lorsqu'il a pris son poste : seule devrait l'en dégager la preuve qu'à cette date la créance ne pouvait plus être recouvrée, parce qu'elle était prescrite ou parce que l'on est certain que le débiteur était disparu ou insolvable. Les titres de recettes en cause n'étant pas prescrits et la preuve que chacun des débiteurs était insolvable étant impossible à apporter dans la plupart des cas, les réserves devraient alors être écartées.

A quelles conditions un comptable qui prend la responsabilité d'un poste comptable qui comprend des restes à recouvrer, des créances non recouvrées, peut-il s'en désintéresser et rejeter la responsabilité sur son prédécesseur ? Vous devez éviter deux écueils :

- le premier est de n'accepter la réserve que si la créance est prescrite ou s'il est d'ores et déjà certain que toute diligence est inutile, que la créance est irrécouvrable. En effet, il n'y aura alors en principe pas manquement à ne pas avoir effectué ces diligences. Si certaines démarches étaient quand même exigées du comptable, le caractère irrécouvrable peut sinon établir *a posteriori* l'absence de préjudice et empêcher la mise en débet, mais non la mise à l'amende (v. pour la non déclaration d'une créance au liquidateur du débiteur, CE, section, 27 juillet 2015, Min. éco. fin., n° 370430, Rec.). En un mot, si vous élevez jusque là le niveau d'exigence, alors le mécanisme des réserves devient la plupart du temps, sinon toujours, inutile ;
- le second est d'accepter que de simples difficultés de recouvrement, l'ancienneté ou le nombre des titres de recettes autorisent le comptable entrant à se décharger de sa responsabilité sur le comptable sortant.

La position de la Cour des comptes nous semble personnellement fondée et équilibrée. Elle correspond à la nature particulière des manquements comptables pour non recouvrement de créance. Nous avons vu que la jurisprudence a quelques difficultés à gérer la tension qu'il y a entre le manque de diligences comptables, qui est continu et peut se prolonger sur des années, et l'irrégularité constatée du compte qui doit conduire au débet, qui ne peut être prononcée qu'une fois, donc plutôt au dernier moment. Cela conduit en pratique la cour des comptes à ne pas mettre en débet un compte ne comportant pas les justificatifs de diligences suffisantes lorsque le recouvrement n'est pas encore « compromis », sans se tenir non plus tenu d'attendre une admission en non-valeur pour engager la responsabilité du comptable.

Il faut donc dessiner une zone intermédiaire où la réserve protège par elle-même le comptable sortant : s'il ne la fait pas, il s'expose à être mis en débet en assumant les conséquences du manque de diligence de son prédécesseur, s'il n'a pas réussi à le conjurer par ses propres efforts. En la faisant, il ne s'exonère pas de l'obligation de recouvrer la créance si cela s'avère possible, mais il renvoie la responsabilité d'un échec aux fautes comptables qui ont été commises avant lui. Dès lors que le comptable estime, en faisant la réserve, que le

recouvrement est d'ores et déjà compromis, il est d'ailleurs peu probable que la somme soit effectivement perçue ultérieurement.

Nous vous proposons donc de valider la position de la cour des comptes et de rejeter le moyen. Dans son argumentation, la commune de Papeete conteste qu'on puisse accepter des centaines de milliers de réserve en s'appuyant de façon générale sur la nature, l'ancienneté et le nombre des titres de recettes. En règle générale, nous la rejoignons pour estimer qu'une réserve, qui doit être motivée, doit reposer sur des éléments circonstanciés relatifs à chaque créance. Mais dans le cas de l'espèce, qui est très particulier, il nous semble qu'on peut admettre que la réserve ait procédé, tant au niveau du comptable que du juge des comptes, d'une analyse globale des caractéristiques des créances en cause.

Si vous nous avez suivi, le second moyen ne vous retiendra pas car il critique les motifs de l'arrêt relevant que la « très grande majorité » des titres étaient relatifs à des taxes d'enlèvement des ordures ménagères, ce dont le requérant déduit que la petite minorité correspondrait à des créances dont le recouvrement n'était pas compromis. Il n'en est rien : la cour a motivé son acceptation des réserves pour les titres pris en charge entre 1981 et 2008 par les principaux éléments les justifiant, sans être tenue de détailler chacun des ces dizaines de milliers de titres. On ne vous présente d'ailleurs aucun titre particulier pour lequel l'acceptation de la réserve dénaturerait les pièces du dossier.

PCM nous concluons donc au rejet du pourvoi.