

N° 418741 – Mme B...

N° 425542 - Ministre de l'action et des comptes publics

Section du contentieux

Séance du 22 novembre 2019

Lecture du 6 décembre 2019

CONCLUSIONS

M. Louis DUTHEILLET de LAMOTHE, rapporteur public

1. En vertu de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 de finances pour 1963, les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables du recouvrement des recettes, du paiement des dépenses et de la conservation des fonds et valeurs des personnes morales de droit public pour lesquelles ils officient. Cette responsabilité de plein droit, si lourde dans son principe, les conduit à devoir rembourser sur leurs deniers personnels la recette non recouvrée, la dépense irrégulière et tout manquant dans la caisse. Cependant, depuis l'intervention de l'article 90 de la loi du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, ils ne sont désormais tenus au paiement de ce débet que lorsque le manquement commis a causé un *préjudice financier* à l'organisme public. Dans le cas inverse, une somme dite irrémissible, qui nous semble avoir une vocation répressive, est mise à leur charge « en tenant compte des circonstances de l'espèce ». Cette distinction est fondamentale puisque la somme irrémissible est souvent limitée à quelques centaines d'euros, tandis qu'il y a des exemples de débits en dizaines de millions d'euros (C.Comptes, 8 mars 2018, n° 2018-0513).

Ces deux affaires ont été inscrites à votre formation de jugement afin que soit précisé dans quelles hypothèses les manquements comptables dans le paiement des dépenses de l'administration doivent être regardés comme causant un préjudice financier aux collectivités publiques. Vous avez apporté une réponse claire et simple s'agissant des manquements des comptables dans le recouvrement des recettes, en jugeant par votre décision de section du 27 juillet 2015 (CE, sect., 27 juillet 2015, Min chargé du budget c/ parquet général de la Cour des comptes, n° 370430, Rec.) qu'un tel manquement « *doit en principe être regardé comme ayant causé un préjudice financier à l'organisme public concerné* », sauf si à la date du manquement la dette « *était irrécouvrable en raison notamment de l'insolvabilité de la personne qui en était redevable* ». Sans que votre jurisprudence ait eu à le préciser jusqu'ici, il nous semble également clair qu'en cas de *manquant* dans la caisse du comptable, le préjudice financier est établi de ce fait même. Reste le cas des dépenses irrégulières.

Nous aimerions pouvoir vous proposer aujourd'hui une réponse aussi nette, mais c'est impossible du fait de la variété des dépenses et de la diversité des contrôles attendus des comptables sur ces opérations. Face à une telle question, aux multiples ramifications, deux démarches jurisprudentielles sont possibles. Une approche inductive qui par petites touches, réglant chaque cas d'espèce, dessine prudemment et progressivement les modalités d'application de la règle. C'est l'approche traditionnelle et elle est souvent opportune. C'est

celle qui a été suivie jusqu'ici par la Cour des comptes et par vous-mêmes. Pour la question qui nous occupe aujourd'hui, cette méthode ne s'est pas avérée satisfaisante : la réforme aura bientôt huit ans et la question continue d'agiter la doctrine, alors qu'elle est d'une importance capitale pour les comptables et pour l'exercice par la Cour des comptes de son office de juge des comptes. Dans un article paru en avril 2017, M. le président I..., magistrat financier, admettait ainsi « *qu'il est pour l'instant difficile de préciser quels critères devraient être appliqués à chaque cas particulier* » et que « *face à des décisions contradictoires, les praticiens mais surtout les justiciables demeurent dans l'incertitude sur les arguments à faire valoir pour influencer l'appréciation du juge des comptes* » (I..., *Les incertitudes nées de l'application de la réforme du régime de responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics*, GFP, n° 2-2017, p. 89).¹

Ce constat nous semble encore valable et c'est pourquoi nous allons vous proposer, à partir de deux affaires instruites par votre sixième chambre, d'adopter aujourd'hui une démarche consistant à décrire dans vos décisions à venir ces « *critères généraux* » appelés de ses vœux par la doctrine, et qui dans l'idéal devraient permettre de *déduire*, pour tous les manquements et toutes les dépenses, s'il y a ou non préjudice financier. Pour tenter d'y parvenir, nous allons procéder en trois temps : il faut d'abord revenir sur l'objectif de la réforme et les difficultés qu'elle pose ; nous vous présenterons ensuite votre jurisprudence actuelle ; et nous tenterons enfin de cerner les critères du préjudice financier en matière de dépense en fonction des différentes sortes de manquements comptables.

2. Tout est pourtant parti d'une idée très simple, une idée qui paraissait commandée tant par le bon sens que par le souci de protéger les droits fondamentaux des comptables. La responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables est en effet l'héritage d'un système aussi efficace que rigoureux de protection des deniers publics, dont les racines remontent au bas-moyen âge. Il consiste à diviser les rôles entre trois acteurs, en distinguant celui qui décide de la dépense mais ne peut la réaliser, qui est devenu l'ordonnateur ; le comptable qui ne peut la décider mais a seul accès à la caisse pour payer la dépense ; et le juge des comptes qui procède à la reddition des comptes et, s'il constate la moindre irrégularité, supprime la somme en question des écritures comptables, de la ligne de compte, et met à la charge du comptable le paiement d'une somme dite *débet*, qui permet de restaurer la caisse publique au niveau théorique où le compte ainsi corrigé par le juge des écritures irrégulières prévoit qu'elle devrait être. Le débet constitue une puissante incitation à la rigueur des contrôles.

La sévérité de ce dispositif de responsabilité de plein droit, qui fait de tout manquement du comptable dans son service une faute personnelle, sauf en cas de force majeure, est depuis longtemps assumée par le législateur, qui l'a maintenu jusqu'à nos jours. Mais la pratique et la doctrine avaient démontré le caractère excessif des règles en vigueur avant 2011 dans l'hypothèse de ce qu'il était convenu d'appeler les *débets sans préjudice*. Si, en effet, une commune acquiert un véhicule et que le comptable commet des irrégularités tenant à une erreur d'imputation de la somme au bon chapitre de sa comptabilité, à l'absence d'une pièce justificative requise ou encore au paiement sans justificatif du service fait, c'est-à-dire de ce

¹ Cf. également cette appréciation sévère du professeur D... : « *C'est bien de la perception du préjudice financier dont il est question. Une perception qui prend bien sûr une tonalité particulière lorsqu'elle dévoile des contradictions jurisprudentielles qui se retrouvent, fréquemment, dans les décisions du juge des comptes ainsi que dans une confrontation entre décision rendue et conclusions du ministère public. Ceci entretient l'impression d'une notion - celle du préjudice financier - peu opérante et qui conduit à se demander si le nouveau régime de responsabilité des comptables publics est adapté.* » (S. D..., *Le préjudice financier, nouveau critère de la responsabilité du comptable*, AJDA 2017, p. 1435).

que la voiture est bien acquise à la collectivité, le comptable pouvait avant 2011 se retrouver en débet du montant de la voiture. Et pourtant, la voiture que souhaitait acquérir la commune est dans la cour de la mairie et elle est utilisée par les agents. Comme le comptable ne récupérait pas la voiture dont il remboursait le prix à la commune..., la commune bénéficiait d'une voiture gratuite : il y avait manifestement enrichissement sans cause. D'aucuns émettaient même des doutes sur la proportionnalité, et donc la conventionnalité ou constitutionnalité du dispositif, quand il aboutissait à mettre à la charge des comptables des sommes colossales correspondant à des immeubles ou travaux pourtant acquis par les collectivités publiques. Ce qui était censée être une forme de réparation du compte se transformait *de facto* en une peine, prononcée sans considérations du comportement du comptable et des circonstances ni prise en compte de ses facultés contributives. En pratique, le ministre était d'ailleurs conduit à accorder presque systématiquement des remises gracieuses pour les débits importants.

Les travaux préparatoires de la loi du 28 décembre 2011 témoignent clairement de ce que la réforme vise à remédier à ce problème, par une formule simple qui limite le prononcé de débits aux cas où le manquement du comptable a causé un *préjudice financier* à l'organisme public, et prévoit dans les autres cas le paiement d'une somme d'argent indépendante du montant des opérations irrégulières. Cette révolution fondamentale dans les conditions d'engagement de la responsabilité des comptables, qui transforme encore un peu plus l'office du juge des comptes en un juge des comptes et des comptables, constitue un progrès important. Ayant ainsi recentré les débits sur les cas où la responsabilité du comptable répond à la réparation d'un préjudice, le législateur a aussi souhaité encadrer le pouvoir de remise gracieuse du ministre, en rendant irrémissible la somme payée en l'absence de préjudice et en limitant les possibilités de remise gracieuse en cas de débits. En revanche, ces travaux ne donnent pas d'indication claire sur les critères du préjudice financier, sinon que cette notion repose sur l'intuition qu'il est injuste de faire payer au comptable une somme correspondant à une contrepartie dont continue de jouir la personne publique.

Cette idée simple doit constituer le fil d'Ariane dans la définition du préjudice financier. Cependant, lorsqu'on rentre dans le détail des cas d'espèces, selon les manquements et selon les dépenses, on se rend compte que cette notion de préjudice financier est difficile à cerner et qu'on hésite souvent. Pour l'illustrer, il suffit de présenter les cas d'espèces des affaires examinées aujourd'hui. Le premier pourvoi n° 418741, pour lequel restent en litige les charges n° 9 et 17, est relatif à la gestion comptable de l'ONIAM par Mme B.... La charge 9 est relative au paiement de factures de prestations informatiques, sans les justificatifs requis, à savoir le contrat pour le premier paiement et l'équivalent d'un bon de commande pour les suivants, et alors que la facture n'était pas régulière faute de comporter les détails suffisants pour vérifier les calculs de liquidation. La cour des comptes a estimé « qu'en l'absence des éléments de liquidation de la dette et même de la période d'exécution des prestations », contrairement à ce qu'exige la réglementation sur les factures, la facture n'aurait pas dû être réglée par le comptable et qu'il y a donc eu préjudice financier. A l'inverse, la comptable se pourvoit en cassation car elle estime avoir prouvé, en produisant au juge des comptes le contrat et des éléments établissant la réalité des prestations fournies, que le service avait été fait et correspondait au montant réglé, entraînant l'absence de préjudice.

Au titre de la charge n° 17, il est reproché au même comptable d'avoir réglé une série de mandats correspondant aux prestations d'une société organisant des voyages d'affaire, pour un montant total de près de 400 000 euros. La cour a estimé que le comptable avait irrégulièrement payé ces dépenses car la lettre cosignée par les parties et fixant le barème des

prix n'avait pas été visée par le contrôleur budgétaire, ce dont le comptable aurait dû s'assurer. La cour a jugé que « *en l'absence de [ce] visa, cette convention qui fonde les conditions de paiement d'une partie de ces prestations, ne constitue pas une pièce justificative de la dépense* ». Selon la cour, une dépense dont les prix n'étaient pas régulièrement établis ne pouvait pas être exposée et cause donc un préjudice financier, quand bien même les prestations ont été fournies. Le comptable soutient bien sûr que la production de documents établissant l'accord des parties et la réalité du service fait devaient suffire à établir l'absence de préjudice.

Enfin, dans le second pourvoi n° 425542, le comptable, directeur régional des finances publiques de Bretagne et d'Ile-et-Vilaine, a été mis en débet pour avoir exécuté trois mandats d'un montant dépassant celui pour lequel le signataire avait reçu délégation de l'ordonnateur, pour un total de 113 275 euros.² Le manquement est incontestable, mais le service fait l'est tout autant et le comptable estime qu'il n'y a pas eu préjudice. La cour a jugé que « *le paiement d'un mandat signé par un ordonnateur non habilité constitue par principe une dépense indue* » et que, dès lors que rien n'attestait de la volonté de l'ordonnateur de déléguer à ces agents une délégation à hauteur de tels montants, le trésor avait subi un préjudice. Il s'agit d'une position de principe qu'elle a déjà prise dans des précédents.³

Relevons que pour la plupart des autres charges, qui ne sont plus en litige, la cour a écarté l'existence d'un préjudice financier, en estimant notamment qu'une dépense payée sans production du contrat était irrégulière mais n'avait pas en l'espèce causé de préjudice financier au motif que l'acte avait été produit par la suite, était régulier au regard des règles comptables et qu'ainsi « *le fondement juridique de la dépense est établi* ».

3. Cette notion de « fondement juridique » est au centre du débat, car elle constitue la boussole qu'a jusqu'ici fourni votre jurisprudence, mais son maniement s'est avéré malaisé. Il nous faut donc maintenant vous présenter l'état de la jurisprudence, qu'il s'agit aujourd'hui de préciser et non de remettre en cause.

Votre décision de section du 27 juillet 2015, qui a traité plus spécifiquement des opérations de recettes, a tout d'abord précisé qu'il convenait de se placer à la date du manquement pour apprécier s'il causait un préjudice, mais qu'il était possible, et ce point est essentiel, d'établir l'existence ou l'inexistence du préjudice par des documents postérieurs au manquement.

Une riche décision de chambres réunies du 26 mai 2016 de la Cour des comptes, qui sert souvent de référence au parquet financier et à la doctrine⁴ a fixé des repères, les charges examinées permettant d'aborder un grand nombre d'hypothèses (Cour des comptes, chambres réunies, 26 mai 2016, *Direction régionale des finances publiques de Rhône-Alpes*, n° S-2016-1602). La lecture de la décision de la Cour des comptes montre que celle-ci, sans s'essayer à une théorie générale, s'appuie alternativement sur trois éléments pour conclure à l'existence ou non d'un préjudice : la réalité du service fait, le caractère dû ou indu de la dépense et la volonté de l'ordonnateur.

² Il s'agit de la charge n° 6, correspondant à l'article 10 de l'arrêt attaqué, seul contesté par le pourvoi du ministre.

³ V. Cour des comptes, 4^{ème} chambre, 17 mars 2016, *Contrôleur budgétaire et comptable ministériel placé auprès du ministère de l'intérieur*, n° S-2016-0509 ; v. S. G... et J. H..., *L'incompétence de l'autorité engageant ou ordonnant la dépense rend cette dernière irrégulière et indue*, AJDA 2016, p. 194.

⁴ Nicolas P..., Nicolas H..., « Les chambres réunies précisent la notion de préjudice financier », AJDA, 2017, p. 463 ;

C'est ensuite une décision de chambres réunies du Conseil d'Etat du 22 février 2017, relative à la comptabilité du *Grand port maritime de Rouen*, qui a posé les jalons du raisonnement à tenir en cas d'irrégularité comptable dans le paiement d'une dépense. Elle procède en deux temps. Vous avez d'abord insisté sur le fait que le juge des comptes doit s'interroger successivement sur l'existence d'un manquement et sur l'existence d'un lien de causalité entre ce manquement et un préjudice financier, à la date du manquement. S'agissant ensuite du paiement irrégulier d'une dépense, vous avez jugé que, pour apprécier l'existence du préjudice, « *il appartient au juge des comptes d'apprécier si la dépense était effectivement due et, à ce titre, de vérifier notamment qu'elle n'était pas dépourvue de fondement juridique* ». En l'espèce, il s'agissait du cas d'une dépense payée alors que le marché public était arrivé à son terme. Vous avez censuré la cour pour avoir déduit un préjudice de cette seule circonstance, en relevant qu'une intention manifeste des parties de poursuivre leurs relations contractuelles pouvait révéler l'existence d'un contrat oral, ce que vous admettez (CE, section, 8 février 2012, Min. du budget, n° 340698, Rec. ; CE, 4 mai 2015, Sté Bueil publicité, n° 371455, inédit), ou que des avenants rétroactifs pouvaient, en matière contractuels, reconstituer le fondement juridique manquant. Vous avez par ailleurs précisé dans cette décision qu'il appartenait au juge des comptes, s'il fixe un débet, d'actualiser pour ce faire le montant du préjudice au jour où il statue.

Enfin, pour terminer ce tableau, signalons qu'une décision antérieure, du 27 mai 2015 (CE, Ministre délégué, chargé du budget c/ Parquet général près la Cour des comptes, n° 374708, T.) avait jugé, s'agissant du cas particulier des primes, pour lequel votre jurisprudence témoigne d'une attention particulière, que le paiement d'une indemnité non instituée par un texte législatif ou réglementaire, dont la référence doit d'après les nomenclatures être fournie au comptable avec l'ordre de payer, cause en principe un préjudice financier « *eu égard au paiement indu de ce paiement* ».

4. Sur le plan des principes et du vocabulaire, on constate une grande convergence entre votre jurisprudence et celle de la cour : la dépense irrégulière causant un préjudice financier est celle qui n'est « *pas effectivement due* », et un élément central de cette appréciation est l'existence d'un « *fondement juridique* », lequel est apprécié assez souplesment en matière de contrat, plus rigoureusement s'agissant d'un fondement réglementaire. Mais l'application de ces notions aux cas d'espèce fait trop souvent débat. Peut-on aujourd'hui, s'essayer à fixer des critères plus précis ? Non sans quelques craintes de mal embrasser une réalité aussi diverse, nous allons vous le proposer, en procédant en deux étapes. La première consiste à repartir des éléments constitutifs du *débet* dans le nouveau régime de responsabilité ; la seconde consistera à les appliquer à chaque forme de manquement comptable en matière de dépense, en testant ces critères sur divers exemples de dépenses.

4.1 Il est certain que pour prononcer un débet il faut désormais trois éléments : un manquement comptable, pour lequel la jurisprudence est ancienne, un « *préjudice financier* », notion difficile à caractériser, et un lien de causalité. Il nous semble que le lien de causalité est un élément cardinal de cette nouvelle législation et qu'il a parfois été perdu de vue : les huit années de pratique ont montré qu'il n'est pas possible d'apprécier le préjudice financier pour lui-même, de façon absolue, comme le préjudice de droit commun. Il s'agit d'une notion *sui generis*. Alors qu'en droit de la responsabilité de droit commun on peut apprécier faute, préjudice et causalité de façon relativement distincte, en statuant parfois sur un seul de ces éléments, il nous semble qu'ici il ne faut pas se demander, dans l'absolu, si la collectivité publique souffre financièrement : la recherche du préjudice soit partir d'une interrogation sur

les conséquences qu'a eu le manquement du comptable par lui-même. Il faut remettre *le lien de causalité* au centre de l'analyse, au lieu d'essayer d'autonomiser la notion de préjudice financier en la réduisant à une dépense qui n'est pas *effectivement due*. Il faut réunir les deux éléments séparés dans la rédaction de l'arrêt *Grand port maritime de Rouen* pour les saisir ensemble.

Si on ne peut pas partir de la seule notion de *dépense non effectivement due* pour apprécier le préjudice financier, c'est qu'il est au contraire, parfois, du devoir du comptable de payer une dépense qui n'est pas due : vous affirmez depuis toujours que le comptable ne doit pas s'interroger de façon générale sur la légalité d'une dépense mais se borner aux contrôles limitatifs qui constituent la régularité comptable de l'opération et circonscrivent l'ordre public financier qu'il doit protéger (CE, Assemblée, 12 juillet 1907, *Ministre des finances c/ Nicolle*, n° 23933, p. 670 ; CE, 5 février 1971, *Ministre de l'économie et des finances c/ M. B...*, n° 71173, p. 105). Ces contrôles peuvent le conduire à s'interroger sur certaines questions de légalité, par exemple lorsque les nomenclatures comptables lui enjoignent de bloquer le paiement de primes s'il n'est pas fait mention du « texte institutif de l'indemnité », mais au-delà des contrôles comptables, la dépense décidée par l'ordonnateur doit être payée, même si elle n'est pas due, même si elle est illégale. L'ordonnateur engage sa responsabilité propre, et le comptable n'a pas pour mission de se faire le censeur de ses choix.

L'appréciation d'un lien de causalité entre un manquement comptable et un préjudice financier nous semble donc devoir s'apprécier à l'aune de la question hypothétique suivante : si le comptable n'avait pas manqué à ses contrôles, s'il avait correctement rempli son office en exigeant les pièces et les informations nécessaires, la dépense aurait-elle quand même pu être exposée ? Si c'est le cas, son manquement n'a pas causé préjudice aux finances de l'organisme, quand bien même on s'apercevrait ensuite que la dépense est illégale, qu'elle n'est pas « *effectivement due* ». Il y a eu une irrégularité comptable, et elle a peut-être eu des conséquences importantes : peut-être la dépense n'aurait-elle jamais eu lieu en présence d'un comptable plus rigoureux. Le comptable sera donc condamné à payer une *somme irrémissible*. Mais parce qu'elle pouvait avoir lieu et qu'elle a eu lieu, même irrégulière, avec sa contrepartie, le comptable n'a pas à la rembourser intégralement. Si à l'inverse, le contrôle comptable devait dans un tel cas empêcher que la dépense irrégulière soit exposée, pour des vices suffisamment substantiels et non régularisables, il doit la rembourser.⁵ Dans cette reconstitution, vous avez accepté que le juge tienne compte d'éléments postérieurs pour établir, notamment, si le service a été fait, quels sont les fondements juridiques de la dépense, et si l'ordonnateur voulait bien l'exposer.

4.2 Puisque la démarche que nous vous proposons part du manquement, et non du préjudice, pour apprécier ce qui peut être regardé comme causé par le manquement, et le distinguer de ce qui est causé par les choix, même illégaux, de l'ordonnateur, nous vous proposons maintenant de passer en revue les différents manquements possibles. Il suffit pour cela de partir de la liste de base des contrôles comptables pour les opérations de dépense, fixées aux articles 19 et 20 du décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, qui trouvaient leur équivalent dans l'ancien décret du 29 décembre 1962 (les deux textes étant applicables en l'espèce, selon les charges), cette liste étant adaptée par des dispositions particulières. Pour certains des contrôles, et donc certains des manquements, il nous semble qu'on peut affirmer de façon générale qu'en principe, sauf circonstance exceptionnelle, ils

⁵ Nous laissons de côté et réservons la question délicate, qui n'est pas présente dans les litiges examinés, des éventuels préjudice indirects qui peuvent être causés par l'erreur commise par le comptable, notamment lorsque cette erreur conduit au paiement d'une taxe ou agit par ricochet sur le niveau des ressources.

causent ou ne causent pas un préjudice financier. C'est ce que le professeur D... a désigné comme l'apparition de « *théorèmes financiers* » dans la jurisprudence comptable (S. D..., *Le préjudice financier, nouveau critère de la responsabilité du comptable public*, AJDA 2017, p. 1435 ; S. D..., *Le préjudice financier devant le juge des comptes*, Droit administratif, n° 8-9, août 2018, 5 – Lexisnexis).

Les plus évidents de ces « *théorèmes* » correspondent aux cas où le manquement crée structurellement un préjudice. Nous identifions quatre manquements de cette sorte : l'erreur sur la liquidation faite à partir des éléments régulièrement soumis au comptable, qui conduit à un trop-payé. Il en va de même du paiement d'une dette prescrite ou non échue, ou encore d'un paiement qui n'a pas d'effet libératoire, notamment lorsqu'il n'est pas adressé au véritable créancier de l'administration, ce dont le comptable doit s'assurer. Enfin, il nous semble qu'une dépense réglée en l'absence de tout ordre de payer doit être regardée comme causant en principe un préjudice, hypothèse qu'il faut distinguer de celle de l'espèce, où il y a un ordre de payer mais dont le signataire avait excédé sa délégation. Si véritablement il n'a pas d'ordre de payer, même pas oral (ce qui serait irrégulier mais attesterait de la volonté de l'ordonnateur), cela signifie par définition que l'argent ne devait pas sortir de la caisse publique et que le comptable doit le rembourser. Nous avons hésité à vous proposer d'ajouter à cette liste le cas de l'indisponibilité des crédits au chapitre budgétaire correspondant à la dépense. Il nous semble cependant plus difficile de tenir une position de principe, dès lors que l'article 7 de loi organique sur les lois de finances n° 2001-692 du 1 août 2001 a consacré une importante fongibilité des crédits entre les titres.

Il est moins facile de définir des cas où le manquement doit en principe être regardé comme ne causant pas de préjudice. La doctrine a plusieurs fois souligné qu'une erreur dans l'imputation de la dépense au bon chapitre budgétaire devrait être regardée comme ne causant pas, en principe, de préjudice financier.⁶ Néanmoins, une erreur d'imputation pourra dans certains cas causer un préjudice, notamment si la correcte imputation aurait conduit à estimer les crédits radicalement indisponibles. La jurisprudence devra aussi se prononcer sur l'hypothèse du préjudice indirect, qui n'est pas celui correspondant à la dépense exposée, mais qui est dû aux conséquences de second ordre, notamment s'agissant du calcul de taxes ou de subventions et dotations pour l'organisme public.

Le second des pourvois pose la question délicate du défaut de visa ou d'avis du contrôleur budgétaire. Ce point de contrôle du comptable, qui était autrefois systématique, n'est plus prévu que pour certaines catégories d'organismes depuis l'intervention du décret n° 2018-803 du 24 septembre 2018, dès lors que l'intervention de cette forme de tutelle budgétaire a vocation à contrôler la soutenabilité de l'exécution du budget et non la légalité ou la régularité comptable des opérations.⁷ La doctrine a plutôt pris parti en faveur du caractère formel de ce contrôle, dont la mauvaise exécution doit être regardée comme ne causant pas de préjudice financier (cf. I... et R..., 2012, prec.) mais la jurisprudence de la Cour des comptes semble en sens inverse lorsque le visa ou l'avis requis fait effectivement défaut. Cette position pourrait se justifier par le fait que l'intervention du contrôleur budgétaire aurait pu conduire l'ordonnateur à renoncer à une dépense inconsiderée et que, faute de certitude que la dépense aurait été exposée, un préjudice doit être retenu. C'est pousser trop loin à nos yeux l'exigence de certitude que la dépense aurait été exposée : toutes choses égales par ailleurs, en présence

⁶ I... et R..., *Evolutions de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics*, AJDA, 2012, p. 536 ; M... et Q..., *La notion de préjudice financier appliquée aux dépenses publiques irrégulières*, AJDA 2014, p. 673

⁷ Cf. art. 99 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012.

d'une dépense dont le seul défaut est de n'avoir pas été soumise au contrôleur budgétaire, il nous semble qu'il faut considérer qu'il n'y a pas de préjudice financier. Il en va de même pour l'ensemble de ce qui se rattache à la catégorie des « contrôles préalables prescrits par la réglementation », qui ont été supprimés par le même décret du 24 septembre 2018.

4.3 Ici s'arrête, à nos yeux, la liste de ces théorèmes. Pour tous les autres cas de figure, la situation apparaît plus contrastée. La pratique de la cour des comptes a montré que l'appréciation du préjudice dépend fortement du cas d'espèce et des justificatifs produits *a posteriori* par le comptable. Pour ces manquements, relatifs à la qualité de l'ordonnateur, à la disponibilité des crédits, à la certification du service fait et aux pièces justificatives, il vous faut donc préciser des critères. Il nous semble qu'il est possible de dessiner un ensemble de conditions qui, si elles sont remplies, permettront d'affirmer qu'il n'y a pas de préjudice, sauf peut-être dans des circonstances exceptionnelles, à réserver par prudence.

Le premier de ces critères relève de l'évidence, c'est l'existence du service fait, c'est-à-dire de la contrepartie de la dépense. C'est parce qu'il y a une voiture dans la cour de la mairie qu'on peut estimer que le comptable, qui l'a payée irrégulièrement, n'a pas à la rembourser, mais devra seulement payer la somme irrémissible, cette amende qui ne dit pas son nom. Et la question se pose de savoir si on ne devrait pas s'arrêter là : l'idée que le comptable ne doit pas rembourser une dépense qui a eu une contrepartie, pour éviter un enrichissement sans cause de la collectivité publique, est l'âme de la réforme, et s'en tenir là aboutirait à un dispositif particulièrement simple. Nous pensons cependant que c'est impossible, comme vous l'avez d'ailleurs déjà jugé par votre décision *Grand port maritime de Rouen* en exigeant qu'on vérifie que la dépense n'est pas par ailleurs dépourvue de fondement juridique. Nous voyons deux obstacles à cette simplification extrême. Le premier est qu'il existe des dépenses sans service fait, sans contrepartie, telles les aides publiques de toutes sortes, les subventions ou les primes versées aux agents qui n'ont pas de contrepartie individualisable. Le second est plus fondamental : il existe, à notre avis, un niveau d'irrégularité de la dépense qui devient trop grave, trop aigu, pour qu'elle puisse être regardée comme n'ayant pas causé un préjudice aux finances publiques, quand bien même cette dépense a acheté quelque chose. C'est ce que vous avez exprimé par l'idée que la dépense qui pas de *fondement juridique* cause un préjudice financier.

Mais la pratique a montré que cette expression s'avérait difficile à manier, pouvant aboutir à des exigences telles que l'effet recherché de la réforme s'en trouve trop amoindri. Les cas d'espèce le montrent. Il faut préciser cette notion. Une solution consisterait à s'en tenir au fondement de 1^{er} rang, c'est-à-dire l'acte qui traduit l'engagement juridique de la dépense ordonnancée : le contrat, voire le seul bon de commande, suffirait ainsi pour une dépense contractuelle, quelle qu'elle soit. Mais cette solution simple heurterait ce que vous avez jugé, à bon droit nous semble-t-il, pour les primes : le paiement d'une prime, pourtant décidée par l'ordonnateur (ce serait là le fondement de 1^{er} rang), mais en dehors de tout texte institutif, cause par principe un préjudice. A l'extrême inverse, le juge des comptes pourrait vérifier l'existence de toute la chaîne de fondements qui va du texte législatif ou réglementaire à l'ordre de payer en passant par des délibérations du conseil d'administration, des décisions de l'autorité exécutive, et peut-être une convention ou d'autres actes. Mais on tomberait alors dans un contrôle, au moins partiel, de la légalité de la dépense qui excéderait l'office du comptable. Cela ne serait pas conforme à la démarche que nous vous proposons : ne mettre à la charge du comptable que le paiement d'une somme indue qu'il aurait dû bloquer, et pas les sommes, même illégales, qu'il aurait pu régulièrement payer. Il faut donc, nous semble-t-il, aligner la recherche du fondement juridique qui permet d'écarter l'existence d'un préjudice

sur l'étendue des justificatifs que la nomenclature applicable imposait au comptable de réclamer. Parmi ces justificatifs, il en est qui ne servent pas à fonder la dépense, parce qu'ils ont trait au service fait, permettent de préciser l'imputation budgétaire, l'identité du créancier, ou apportent des précisions non essentielles ou procédurales. Mais la plupart d'entre eux tendent à établir la validité de la dette. Ce sont ces éléments dont le juge devra vérifier si on peut considérer, *a posteriori*, qu'ils sont réunis, à la mesure de ce que prévoit la nomenclature. Ainsi, lorsque la nomenclature ne prévoit que la production au comptable du contrat, il doit simplement s'interroger sur l'existence d'un contrat qui, nous l'avons vu, peut-être oral ou rétroactif mais qui permet bien d'apporter un fondement juridique à la dépense de la collectivité. Si une délibération de l'organe délibérant était légalement nécessaire pour signer ce contrat et n'existe pas, cela ne conduira pas à considérer qu'il y a préjudice, car le comptable aurait dû payer cette dépense sur le fondement du seul contrat, même illégal. En revanche, lorsque la nomenclature exige, pour certaines catégories de dépenses, la délibération de l'organe délibérant l'autorisant, le juge des comptes ne pourra écarter l'existence d'un préjudice que si une telle délibération lui est produite. Autre exemple : pour une subvention, la signature d'une convention avec le subventionné est obligatoire au-dessus d'un certain montant : dès lors que la nomenclature prévoit qu'elle doit être produite au comptable pour le versement de la subvention, nous pensons que le préjudice ne peut être écarté que si, au moment où le juge statue, une telle convention existe : elle précise les conditions d'emploi de la somme et les engagements du subventionné, elle fonde bien la dépense publique. L'approche par la nomenclature permet en outre d'intégrer indirectement des considérations relatives à l'importance et à la fréquence de la dépense en cause, car la nomenclature adapte l'importance des justificatifs à la sensibilité de la dépense.

Nous voudrions faire deux remarques sur cette approche des fondements juridiques de la dépense.

Ces quelques exemples montrent d'abord à quelle point l'admissibilité des éléments postérieurs au manquement revêt un caractère crucial. Votre décision de section de 2015 a insisté sur ce point et votre décision *Grand port maritime de Rouen* a souligné, pour un contrat, qu'il fallait prendre en compte des « *avenants rétroactifs* » à un contrat arrivé à son terme. Le manquement s'apprécie le jour où le comptable a effectué ses contrôles et au regard des seules pièces qu'il avait à l'époque. Le lien de causalité avec un préjudice s'apprécie à la même date, mais en prenant en compte tous les éléments en possession du juge le jour où il statue.⁸ Ce qui permet d'écarter le préjudice, ce n'est pas la production des pièces justificatives manquantes datées du jour où le comptable a payé, c'est la justification de ce que la dépense peut être regardée comme fondée. Le comptable aurait certes dû la bloquer dans un premier temps, mais on aurait pu l'exposer ensuite sans irrégularité comptable. Cette rétroactivité connaît probablement des limites : vous auriez du mal à admettre que, pour une prime distribuée sans texte, on prenne en compte un texte réglementaire rétroactif, puisque la rétroactivité et la régularisation ne sont en principe pas admises en cette matière. Vous n'avez pas aujourd'hui à théoriser cette question, mais il faut insister sur son importance pratique dans le maniement de la notion de préjudice financier.

En second lieu, il faut souligner que ce critère du fondement juridique que vous avez dégagé en 2017 absorbe souvent le critère de la volonté, souvent évoqué dans la doctrine et repris

⁸ En revanche, il nous semble qu'il ne faut pas apprécier le lien de causalité le jour où le juge statue. Une telle solution conduirait, par exemple, dans le cas de prime sans texte, à estimer systématiquement qu'il n'y a pas préjudice si le texte a été pris entre temps, alors que le comptable n'aurait, à l'époque du manquement, jamais pu payer de telles primes s'il avait effectué correctement ses contrôles.

parfois par la cour des comptes, puisque les pièces qui établissent le fondement juridique témoignent d'une volonté d'engager la dépense. Y a-t-il lieu cependant d'ajouter aux critères du service fait et des fondements juridiques un troisième critère se rattachant à la volonté d'exposer la dépense ?

Nous pensons qu'il n'est pas nécessaire s'agissant de la volonté de l'organisme public dont le comptable à la charge, car cette question renvoie à la répartition des compétences à l'intérieur de la personne publique. Or vous jugez de façon constante que le comptable n'a pas à vérifier la correcte application des règles de répartition des compétences ou le respect des délégations (CE, 4 mai 2018, Min de l'action et des comptes publics, n° 410880, T. ; CE, 28 décembre 2018, SDIS de la Gironde, n° 410113, T.), s'agissant de l'engagement administratif de la dépense. Autrement dit, si la nomenclature exige de lui qu'il vérifie l'existence d'une délibération du conseil d'administration autorisant, par exemple la signature d'un contrat, comme c'est généralement le cas, par exemple, pour les contrats de partenariat, le préjudice ne sera écarté que si cette délibération est produite devant le juge des comptes, ce qui établira à la fois fondement et volonté. Si en revanche un tel justificatif n'est pas exigé, le comptable n'avait pas à s'intéresser à l'accord de l'organe délibérant et aurait dû exécuter le mandat de l'ordonnateur y compris en cas d'absence illégale de cette délibération. Il n'y a alors pas de raison de rechercher la volonté de l'organisme au stade de l'examen du préjudice.

En revanche, il nous semble utile que vous précisiez qu'il faut toujours s'interroger sur la volonté de l'ordonnateur. Certes, la plupart du temps, comme pour la volonté de l'organisme lui-même, elle ressortira des pièces établissant que la dépense peut être regardée comme fondée juridiquement. Mais ce n'est pas toujours le cas, notamment lorsqu'il s'agit d'une dette préexistante, d'un droit qu'un usager tire d'un texte ou d'une dépense directement décidée par une délibération de l'organe délibérant. Dans de tel cas, si l'ordre de payer a été signé par une personne incompétente, qui excède notamment la délégation qui lui a été consentie, comme en l'espèce, il ne peut y avoir absence de préjudice que s'il n'y avait pas opposition de l'ordonnateur à ce qu'il soit procédé à cette dépense. En effet, rien ne doit conduire à passer outre à la volonté de l'ordonnateur de décider d'une dépense. Serait-elle-même indubitablement due que le comptable qui la règle cause un préjudice financier à la collectivité dont il a la charge : elle n'aurait jamais pu être réglée sans l'accord de l'ordonnateur, qui prend sa responsabilité si son refus est finalement jugé illégal. Il nous semble donc utile de conserver un troisième critère du préjudice financier tenant à la volonté de l'ordonnateur, même s'il sera souvent redondant avec celui du fondement juridique.

Nous avons en revanche écarté d'autres critères qui ont pu être avancés, y compris par certains arrêts de la cour. Nous avons un moment pensé qu'il fallait distinguer entre les cas où la dépense correspond à une dette préexistante dont la personne publique s'acquitte et ceux où elle décide librement d'engager la dépense. Mais cette distinction est plus pertinente du point de vue de l'ordonnateur que du comptable, pour qui toute dépense se présente comme un ordre de payer de l'ordonnateur, quelle que soit l'origine de la dette, si vous nous suivez pour juger qu'il y a en principe préjudice lorsque le comptable a payé une somme que l'ordonnateur ne voulait pas exposer. Nous n'avons pas non plus retenu une distinction selon que la nomenclature prévoit que le comptable doit disposer ou non de l'original d'un acte ou qualifié de conforme à l'original, distinction sur laquelle s'est appuyé l'arrêt de chambres réunies de la cour des comptes de 2016 (Cour des comptes, chambres réunies, 26 mai 2016, Direction régionale des finances publiques de Rhône-Alpes, n° S-2016-1602). Votre pratique nous semble engagée pour accepter devant le juge, dans l'esprit de la réforme, la production d'éléments de nature à suppléer l'absence ou la perte de l'original qui aurait dû être produit à

l'époque.

5. En conclusion, il nous semble donc que lorsque la dépense irrégulière a trouvé sa contrepartie, s'il y en a une, peut être regardée comme fondée juridiquement et comme ayant eu l'accord de l'ordonnateur, le juge des comptes doit en principe écarter l'existence d'un préjudice et ne pas prononcer de débet. Ces critères sont cohérents avec les cas où nous vous avons proposé de retenir l'existence ou l'inexistence systématique d'un préjudice. La variété des cas est telle qu'il vous faut probablement réserver des cas exceptionnels où il en irait autrement, mais ils nous semblent rares.

Au terme de cette présentation, il nous faut terminer en revenant aux arrêts déferés et en tirer des conséquences sur les pourvois. Si vous nous avez suivis, vous constaterez que, dans leur vocabulaire et sur le plan des principes, ce que nous vous proposons s'inscrit dans la continuité de ce que juge la Cour des comptes. Mais, dans l'application de ces notions, vous serez conduits à censurer des exigences excessives au titre de la justification du fondement juridique de la dépense ou de la volonté de l'ordonnateur. Ainsi :

- dans le premier pourvoi, le seul fait que la comptable n'avait pas d'élément pour procéder à une liquidation correcte ne permet pas de conclure à l'existence d'un préjudice, et en l'espèce, le contrat de prestations informatiques existait même s'il avait été perdu et que le comptable ne l'avait pas ; en outre, le seul défaut de visa du contrôleur budgétaire ne crée en principe pas de préjudice financier.

- dans le second pourvoi, la cour a commis une erreur de droit en refusant que l'absence d'ordres de payer signés par un délégataire compétent ne soit palliée par tous éléments établissant la volonté de l'ordonnateur de l'époque d'exposer cette dépense, sans qu'il y ait à établir une volonté de déléguer sa signature pour les montants en cause.

Par ces motifs nous concluons donc, sous le n° 418741, à l'annulation des articles 12 et 23 de l'arrêt de la Cour des comptes du 5 janvier 2018, et sous le n° 425542, à l'annulation de l'article 10 de l'arrêt du 5 octobre 2018, les deux affaires devant être renvoyées dans cette mesure à la cour.