

N° 460448
Association CIDEF

9^e et 10^e chambres réunies
Séance du 30 janvier 2023
Lecture du 10 février 2023

CONCLUSIONS

Mme Céline Guibé, rapporteur public

L'affaire qui vient d'être appelée porte, une nouvelle fois, sur l'ouverture du droit au recours à l'encontre de documents administratifs atypiques, dans le paysage en partie renouvelé par votre décision de Section *GISTI* du 12 juin 2020 (sect., n° 418142, au rec.).

1. Quelques éléments de contexte, tout d'abord.

1.1. Afin de s'assurer du bon usage des deniers publics, le code de la commande publique (CCP) prévoit, à son article L. 2196-4, un dispositif de contrôle des coûts de revient des prestations faisant l'objet d'un marché, lorsque la spécialité des techniques, le petit nombre de candidats possédant la compétence requise, des motifs de secret ou des raisons d'urgence impérieuse ou de crise ne permettent pas de faire appel à la concurrence ou de la faire jouer efficacement, de même que pour les marchés de prestations complexes et d'une durée supérieure à cinq ans.

Si cet encadrement, issu de la loi de finances pour 1963¹, est, potentiellement, applicable à la généralité des marchés conclus par l'Etat et ses établissements publics, il est, en pratique, essentiellement mis en œuvre dans les marchés du ministère des armées dont le montant est supérieur à 100 millions d'euros².

A l'origine, les acheteurs ne pouvaient imposer la réalisation d'enquêtes de coûts qu'aux seules entreprises titulaires d'un marché public, de telles enquêtes *a posteriori* ayant pour objet de renforcer le contrôle de leur exécution, d'identifier d'éventuelles marges excessives et de mieux négocier le marché suivant. La loi de programmation militaire du 13 juillet 2018³ a ouvert, en outre, aux acheteurs la faculté d'imposer des enquêtes de coûts *a priori* aux soumissionnaires des marchés négociés sans publicité ni mise en concurrence, afin de

¹ Article 54 de la loi n° 63-156.

² Exposé des motifs de l'amendement n°88 au projet de loi de programmation militaire, adopté lors de la première lecture au Sénat, dont sont issues les dispositions du IV de l'article L. 2196-5 du CCP.

³ Article 44 de la loi n° 2018-607.

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

permettre aux acheteurs d'apprécier plus précisément la convenance des prix proposés et de négocier efficacement.

En pratique, les soumissionnaires et titulaires de marchés soumis à ces obligations doivent, en vertu de l'article L. 2196-5 du CCP, fournir à l'acheteur, sur sa demande, tous renseignements sur les éléments techniques et comptables de l'estimation du coût de revient des prestations qui font l'objet du marché. Les dispositions réglementaires des articles R. 2196-8 du CCP régissent les modalités de l'enquête, sans apporter de précisions sur la notion de « coût de revient » qui en est l'objet (articles R. 2196-8 à R. 2196-12 du CCP).

Les pouvoirs d'investigation résultant de ces dispositions sont confiés, au sein du ministère des armées, à un service spécialisé, la division des enquêtes de coûts de la direction générale de l'armement, qui est chargée de trois types de mission :

- (i) la réalisation des enquêtes qui permettent d'établir les coûts de revient des fournisseurs de l'Etat afférents à des marchés exécutés, en cours d'exécution ou en projet ;
- (ii) la définition, avec les entreprises, des éléments comptables de valorisation, dits « ECV », correspondant, par exemple, au coût horaire d'un ingénieur ou d'un ouvrier, au taux de frais généraux, etc., ce qui s'apparente à la négociation d'une grille de tarif ;
- (iii) et l'analyse, pour le compte des services acheteurs, des offres des industriels en cours de négociation, sur la base de ces éléments.

Les éléments comptables de valorisation définis avec les industriels sont de trois sortes. Il s'agit, d'abord, des « ECV contrôlés », qui sont établis à partir des éléments comptables communiqués par l'entreprise et validés par l'enquêteur, et des « ECV de référence », établis par retraitement des premiers, pour définir, *a posteriori*, le niveau de charges et d'activités acceptables par l'administration pour un exercice clos. Il s'agit, ensuite, des « ECV devis », établis à partir des ECV de référence et d'éléments prévisionnels acceptables par l'administration. Ceux-ci sont utilisés par l'industriel pour présenter ses offres, et par l'administration pour les analyser.

A défaut d'accord entre l'administration et l'entreprise, les ECV devis ne sont pas établis. Dans cette hypothèse, l'industriel apprécie lui-même ses coûts de revient pour présenter ses offres, sans disposer d'une estimation partagée, ce qui est de nature à rallonger la négociation.

L'établissement des ECV, qui n'est, lui-même, pas prévu par la réglementation de la commande publique, résulte d'une pratique ancienne, issue de travaux menés par la DGA et l'association professionnelle représentative du secteur, le Conseil des industries de défense françaises (CIDEF). Dans un contexte où la loi ne donnait pas encore au ministre le pouvoir de réaliser des enquêtes *a priori*, et dans le but de faciliter la négociation des contrats, ils ont donné lieu à un document de synthèse du 25 juillet 2001, sous la forme d'un accord sur la méthode, ayant valeur de recommandation à l'égard des adhérents de l'association professionnelle.

1.2. Ce document faisait état des divergences entre l'administration et les industriels quant aux charges susceptibles d'être retenues ou non pour l'établissement des ECV, au nombre

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

desquelles figurent, déjà, celles qui ont donné naissance au présent litige, à savoir l'intéressement et la participation des salariés⁴.

Alors que l'administration considère que ces charges doivent être exclues, dans la mesure où elles s'analyseraient comme une répartition des bénéfices, les entreprises considèrent, au contraire, qu'elles doivent être retenues, à l'image des autres charges salariales. L'incidence de leur prise en compte n'est pas négligeable puisque, selon les indications du CIDEF, elles représenteraient, selon les industriels, 4% à 10% de leurs taux horaires et coefficients de frais.

Par lettre du 19 décembre 2018, le CIDEF a saisi le délégué général de l'armement pour appeler son attention sur ce désaccord. Par courrier du 14 février 2019, ce dernier a confirmé la position de ses services, à savoir que l'intéressement et la participation, qui dépendent des résultats de l'entreprise, ne font pas partie du coût de revient et ont vocation à être prélevés sur la marge réalisée par celle-ci. En conséquence, poursuit-il, ces éléments ne sont pas pris en compte dans le coût de revient des enquêtes réalisées par le bureau dédié et n'ont pas vocation à être intégrés dans les éléments comptables de valorisation des devis.

Le 13 septembre 2021, le CIDEF a demandé au délégué général de l'armement d'abroger ce courrier – ce qu'il faut entendre, à notre sens, comme une demande d'abrogation de la prise de position qui y est exprimée. Il vous demande d'annuler le refus implicite qui lui a été opposé.

2. La décision dont l'association vous demande l'annulation peut-elle faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir ?

Ceci dépend de l'interprétation que vous retiendrez du courrier du 14 février 2019, étant précisé que la nature et le régime contentieux du refus d'abroger épousent ceux de l'acte dont il est demandé l'abrogation, qu'il s'agisse d'un acte décisoire, comme d'un acte de droit souple (sur ce dernier point : 13 juillet 2016, Société GDF Suez, n° 388150, au rec.).

Nous sommes d'avis, pour notre part, que le directeur général de l'armement s'est borné à interpréter la loi, sans édicter une norme nouvelle.

Le cadre d'analyse a, sur ce point, été fixé par votre décision du 21 juillet 2022, *Fédération des employés et cadres Force ouvrière* (n° 449388, aux tables). Vous avez jugé que, sauf s'il révèle une décision, un courrier par lequel l'administration, en réponse à la demande d'un organisme professionnel, fait part de son interprétation de la réglementation applicable, ne saurait être regardé comme un document de portée générale susceptible d'avoir des effets

⁴ Le point est abordé sous le titre « Charges susceptibles de ne pas être retenues dans les ECV devis (réserves du CIDEF ou divergence d'appréciation entre CIDEF et DGA) ». Il est fait état de ce que le groupe de travail est convenu, d'une part, d'exclure les charges relevant d'une répartition des bénéfices, et de considérer comme telle la participation des salariés, et, d'autre part, d'inclure les charges relevant d'une politique salariale établie, l'intéressement des salariés étant, a priori, à retenir comme tel. Dans la mesure où il réserve la possibilité d'examen de situation particulières, réclamée par les deux parties, ces dispositions peuvent être regardées comme des lignes directrices.

notables sur la situation des entreprises représentées par cet organisme. En d'autres termes, contrairement à ce que vous suggérait votre rapporteur public, la décision de Section *GISTI* n'a pas eu d'incidence sur votre jurisprudence traditionnelle relative aux éléments d'information fournis par l'administration sur l'état du droit.

Alors que ce précédent ne prêtait guère à l'hésitation quant à l'absence de décision révélée par la missive, il est moins évident, ici, que le courrier en litige soit d'une nature purement informative.

Cela tient d'abord au contexte que nous venons d'exposer, puisque la prise de position de l'administration s'inscrit dans le cadre d'une pratique, celle de l'établissement des ECV devis, qui n'est pas expressément prévue par le droit de la commande publique, celui-ci se bornant à doter les acheteurs publics de pouvoirs d'investigation pour vérifier les coûts de leurs fournisseurs.

Cette circonstance ne devrait pas vous arrêter. Bien que non expressément régie par les textes, cette pratique est, aujourd'hui, un moyen tant de révéler, pour les marchés exécutés, que d'estimer, pour les marchés en projet, le coût de revient des prestations correspondantes, ce qui est l'objet même du dispositif de contrôle mis en place par le code de la commande publique. Quelle que soit la méthode d'enquête retenue à cet égard - simple demande unilatérale de l'administration auprès du fournisseur afin que celui-ci communique ses éléments comptables, comme le permet la loi, ou mise en place, comme en l'espèce, d'un dialogue formalisé entre les enquêteurs et l'acheteur pour disposer, si possible, d'une estimation partagée, et faciliter la passation des marchés futurs -, il s'agit toujours de déterminer le même objet légal, celui du « coût de revient », au sens de l'article L. 2196-5 du CCP.

Il est indéniable que le « contenu » de cette notion n'est pas déterminé par les dispositions du code de la commande publique. Il ne l'est pas davantage par l'arrêté du 20 décembre 2000 définissant le cadre général dans lequel sont déterminés les coûts et coûts de revient des prestations des sociétés intervenant dans le domaine aéronautique et spatial et les domaines des télécommunications et de la construction électronique⁵. Celui-ci se borne à définir les principes comptables que les titulaires des marchés doivent mettre en œuvre pour les besoins des enquêtes de coûts *a posteriori*, sans arrêter la liste des postes comptables à retenir ou à exclure pour déterminer le coût de revient. Il contraste, à cet égard, avec de précédents arrêtés dont vous aviez prononcé l'annulation, déjà à la demande du CIDEF, au motif que le ministre avait excédé sa compétence en édictant le principe d'une rémunération forfaitaire pour certains coûts de production et en en excluant d'autres du calcul du prix des produits vendus,

⁵ Cet arrêté a été pris pour l'application de l'article 54 de la loi de finances pour 1963, alors codifié à l'article 223 du code des marchés publics. Dans leur rédaction en vigueur à la date d'adoption de l'arrêté, les dispositions législatives renvoyaient aux ministres chargés du secteur économique intéressé le soin de déterminer les formes selon lesquelles devaient être présentés les comptes des entreprises concernées et de fixer les règles à suivre pour la tenue de comptabilités spéciales à chaque marché afin de faciliter la vérification. Curieusement, alors que l'habilitation législative a été supprimée du code de la commande publique en 2004, cet arrêté est toujours en vigueur. Sa légalité est donc fragile.

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

alors que la loi en vigueur ne lui confiait que le soin de déterminer les règles spéciales de comptabilisation auxquelles devaient se soumettre les entreprises (17 décembre 1999, CIDEF, n° 191514, aux tables et n° 191515).

L'imprécision des textes ne conduit toutefois pas à priver l'autorité hiérarchique de la compétence de les interpréter, sans que l'on doive y voir, nécessairement, l'expression d'une règle nouvelle. On le sait, la frontière entre les interprétations créatrices et celles qui ne le sont pas n'est pas nettement définie. Et, comme à notre collègue C. Malverti dans ses conclusions sur la décision *M. B...* (21 juin 2022, n° 456840, aux tables), il nous semble que tout dépend du point de savoir si la règle posée par l'acte d'interprétation est à ce point novatoire qu'elle n'a pu être envisagée par l'auteur du texte interprété. Ce qui explique que vous ayez pu juger, dans l'affaire en cause qui portait sur la faculté ouverte par l'article 311-21 du code civil que l'enfant prenne les deux noms de ses parents, qu'une circulaire adressée aux officiers de l'état civil était réglementaire lorsqu'elle prévoyait de séparer les deux noms par un double tiret - c'est-à-dire par un signe particulier que le législateur n'avait pas envisagé - alors qu'elle était interprétative lorsque ceux-ci étaient séparés par un simple espace.

Le cas présent nous paraît, d'ailleurs, moins problématique : le dispositif législatif de contrôle des coûts implique nécessairement, pour les services chargés de le mettre en œuvre, de déterminer ce que recouvre la notion de coût de revient des prestations afférentes à un marché public. Et autant le principe d'une rémunération forfaitaire et l'exclusion de certains coûts de production, qualifiés comme tels, que vous avez censurés en 1999, apparaissent immédiatement contraires au dispositif mis en place par le législateur, autant la distinction entre ce qui relève des coûts de production et ce qui relève de la marge, parmi les différents postes pertinents de la comptabilité de l'entreprise, y compris, les charges d'intéressement et de participation, nous semble directement impliquée par la loi. Et, sauf à vouloir, pour apprécier le caractère novatoire de la règle posée, contrôler finement le bien-fondé du choix opéré par le service, et retomber, ainsi, dans les travers auxquels votre décision *D...* avait voulu remédier, il nous semble que ce constat suffit pour écarter tout caractère décisoire à la prise de position du service.

Si vous nous suivez dans cette analyse, vous transposerez la solution retenue dans le précédent *Fédération des employés et cadres Force ouvrière* et vous accueillerez la fin de non-recevoir soulevée par le ministre. Vous pourrez rejeter le recours comme manifestement irrecevable sur le fondement de l'article R 351-4 du CJA, alors même que cet acte du délégué général de l'armement, qui ne fait pas grief, aurait normalement relevé de la compétence du TA de Paris.

Relevons que si l'interprétation révélée par le courrier ne sera certes pas susceptible d'être contestée au contentieux à l'occasion d'un litige portant sur un marché négocié sur cette base, compte tenu de sa nature contractuelle, il nous semble que les industriels pourraient, individuellement, la mettre en cause à l'appui d'une contestation des conclusions des rapports d'enquête communiqués par les services de la DGA arrêtant les éléments comptables retenus, ou non, à l'occasion du contrôle, et dont certains exemplaires vous ont été communiqués par le CIDEF, selon des modalités respectant le secret-défense.

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

3. Si vous ne nous suiviez pas, vous devriez en déduire que vous êtes en présence d'un acte réglementaire, puisqu'il remplirait tout à la fois le critère de l'impérativité et celui de la novation.

Et vous pourrez alors admettre l'intérêt à agir du CIDEF, les entreprises du secteur de la défense étant les premières concernées par cette règle – étant relevé que vous l'aviez admis lors des précédents de 1999 portant sur les arrêtés relatifs aux règles générales de détermination des coûts de revient.

Curieusement, la requête n'invoque le vice d'incompétence que sous le seul prisme d'un empiètement du pouvoir réglementaire dans le domaine de la loi. Cette critique n'est pas sérieuse : contrairement à ce qui est soutenu, la règle en litige ne s'apparente aucunement à un régime de prix administrés qui porterait atteinte à la liberté d'entreprendre des industriels du secteur de la défense. Il s'agit uniquement de déterminer une base de négociation, partagée ou non, pour apprécier la convenance des marges pratiquées par l'entreprise.

En revanche, vous devez vous interroger d'office quant à la compétence du délégué général de l'armement pour édicter cette règle. Nous pensons que vous pourrez admettre qu'elle a été prise sur les fondements de ses pouvoirs de chef de service, responsable de l'élaboration de la politique d'achat relative aux équipements de défense⁶.

La règle en litige exclut certains éléments comptables de ceux que les services acheteurs doivent prendre en compte, sur la base des renseignements fournis par l'entreprise, pour apprécier la convenance du prix acquitté ou proposé et, ainsi, arrêter la position de l'Etat dans les négociations. Certes, elle n'a, idéalement, pas vocation à servir uniquement de référentiel interne à l'administration, puisque l'intérêt commun des co-contractants est de disposer d'une estimation partagée, afin de faciliter les discussions bilatérales. Mais, dans la mesure où l'établissement des ECV devis n'a rien d'obligatoire, les industriels ne sont pas contraints de s'y conformer et peuvent librement se fonder sur leurs propres prévisions de charges d'intéressement et de participation pour proposer leur prix. Chaque partie pourra, naturellement, tenir compte de ce point de désaccord pour négocier le niveau de marge qu'elle estime acceptable. Ainsi, dans la mesure où elle ne définit aucun droit ou obligation pour les industriels, son caractère impératif étant, essentiellement, tourné vers les agents de l'administration, la règle contestée ne nous semble pas excéder les limites de la jurisprudence *J...*, quand bien même elle a pour effet, concrètement, d'exercer une pression à la baisse sur les prix.

4. Si vous franchissiez ces obstacles, nous sommes d'avis que la requête devrait alors être rejetée au fond.

⁶ Article 1^{er} du décret n° 2009-1180 du 5 octobre 2009 fixant les attributions et l'organisation de la direction générale de l'armement, alors en vigueur.

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

Le CIDEF soutient que l'intéressement et la participation doivent être inclus dans le coût de revient dès lors qu'ils sont supportés à raison de l'emploi des salariés et donc rattachables aux opérations de production. Si le moyen est développé sous l'angle de l'erreur manifeste d'appréciation, la critique nous semble davantage relever de la méconnaissance de la portée de la loi – ce qui nous conforte, d'ailleurs, dans notre sentiment que le courrier n'est qu'interprétatif.

L'intéressement, facultatif, a pour objet d'associer collectivement les salariés aux résultats ou aux performances de l'entreprise (art. L. 3311-du code du travail). Sa formule de calcul peut être liée soit aux résultats de l'entreprise, soit aux performances des salariés, étant précisé que, selon la note de la direction des affaires juridiques du ministère des armées, auquel le courrier en litige se réfère, les services de la DGA admettent qu'il soit assimilé à un complément de rémunération et pris en compte dans le coût de revient dans cette dernière hypothèse. La participation, obligatoire pour les entreprises de plus de 50 salariés, a, quant à elle, pour objet de garantir collectivement aux salariés le droit de participer aux résultats de l'entreprise et est calculée en fonction du bénéfice net de l'entreprise (art. L. 3321-1 du code du travail).

Contrairement à la requérante, il nous semble exclu de tirer des enseignements pertinents du traitement, au demeurant divergent, de ces sommes dans la législation sociale – où elles sont exclues des cotisations sociales et n'ont pas le caractère d'élément de salaire – et de la législation fiscale – qui leur reconnaît le caractère de charges déductibles des résultats imposables à l'IS. Il nous semble que le législateur a entendu, dans un cas comme dans l'autre, encourager la distribution aux salariés d'une partie des bénéfices de l'entreprise. De la même manière, il ne nous paraît guère déterminant que vous ayez regardé les sommes en cause comme un accessoire de la rémunération des personnels, pour l'application des dispositions relatives au crédit d'impôt recherche, compte tenu de l'objectif incitatif de ce mécanisme fiscal⁷.

Au contraire, le dispositif de contrôle des coûts de revient mis en place par le code de la commande publique a pour objet de permettre la détection, et l'élimination des marges excessives. Et comme au ministre, il ne nous paraît pas possible d'inclure dans les coûts de revient des éléments qui sont assis sur les bénéfices de l'entreprise, c'est-à-dire non pas sur son chiffre d'affaires, mais sur sa marge, après déduction des coûts de production.

En conclusion, si nous vous proposons de rejeter la requête comme irrecevable, celle-ci n'est, en tout état de cause, pas fondée.

PCMNC au rejet de la requête.

⁷ CE, 12 mars 2014 Min. c/ société Spécialités Pet Food et société Diana, n° 365875 et 365877, aux tables, RJF 6/14 n° 555.