

## Les pièces à joindre aux factures dans un mandatement

### Le seuil pour la production d'un écrit.

Depuis la célèbre jurisprudence « CCAS Polaincourt » du 8 février 2012 (1) on sait que toute facture présentée au comptable pour paiement au-delà du seuil où le marché doit être passé par écrit a obligation d'être accompagnée de cet écrit contractualisant le marché. Ce document écrit doit être communiqué au comptable en même temps que la facture concernée jointe au mandat ; et ce, que la facture fasse ou non mention d'un contrat. Si l'ordonnateur n'est pas en mesure de fournir un tel document, par exemple parce qu'il a passé une commande orale, le comptable doit suspendre le paiement et demander au chef d'établissement de justifier l'incohérence des pièces justificatives produites due à l'absence de contrat au sens large du terme. Cette justification peut prendre la forme d'un certificat administratif selon la déclaration du Conseil d'Etat dans l'arrêt Polaincourt : « *dès lors que l'ordonnateur a produit, en réponse à cette demande, un certificat administratif par lequel il déclare avoir passé un contrat oral et prend la responsabilité de l'absence de contrat écrit, il appartient au comptable, qui n'a pas à se faire juge de la légalité de la passation du marché en cause, de payer la dépense* ».

Il convient de préciser que si, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020, le montant des « petits marchés » qui peuvent être passés sans publicité ou mise en concurrence préalables a été porté par le décret n° 2018-1225 du 24 décembre 2019 de 25 000 € HT à 40 000 € HT, le montant à partir duquel le marché doit faire l'objet d'un écrit est resté fixé à 25 000 € HT.

Il est donc désormais entendu que dès lors qu'une facture est d'un montant supérieur à 25 000 € HT le comptable doit exiger de l'ordonnateur qu'un écrit formalisant ce marché accompagne la facture. Cet écrit peut revêtir plusieurs formes : documents constitutifs d'un marché (cahier des charges et acte d'engagement), contrat, devis contresigné ou bon de commande. Ou à défaut certificat administratif de l'ordonnateur attestant de l'absence d'un écrit. Etant bien entendu que cet écrit doit être signé par une personne habilitée à le faire : soit l'ordonnateur, soit son délégataire ; c'est un point que le comptable devra vérifier avec attention.

### La computation des factures.

La question s'est un temps posée de savoir s'il convenait d'additionner les factures au sein d'un même mandatement, ou même annuellement, pour estimer le seuil nécessitant un écrit. En effet certaines chambres régionales des comptes avaient entrepris de sanctionner les comptables au motif que selon elles il convenait d'additionner les factures de même nature d'un même fournisseur pour vérifier si le seuil de production d'un écrit était atteint (CRC de Bretagne, 30 mai 2016 « Symoresco » (2)).

Mais par un arrêt d'appel « Symoresco » en date du 18 octobre 2018 (3), la Cour des comptes est venue infirmer ces jugements des CRC. Le représentant du pouvoir adjudicateur est seul responsable de la computation des seuils prévus par le code des marchés publics, notamment au regard du caractère de similitude et d'homogénéité des prestations ou, s'agissant des travaux, de l'ensemble des dépenses concourant à une même opération. Le comptable n'a pas à s'assurer de l'imputation correcte des dépenses dans les lignes de la nomenclature des marchés publics adoptée par l'établissement qui relève de la seule responsabilité de l'ordonnateur. Il n'a donc heureusement pas à additionner les différentes factures pour des dépenses paraissant homogènes ou constituant une même opération pour déterminer si le seuil actuel de 25 000 € HT pour un marché écrit est atteint ou non. Cette jurisprudence de la Cour des Comptes précise que le comptable n'a pas à vérifier le dépassement du

seuil si « aucune facture prise individuellement » ne le dépasse, même si plusieurs factures émanant du même fournisseur et concernant les mêmes prestations lui sont produites le même jour. Cela va dans le sens notamment de l'instruction n° 12-011-M0 du 30 mai 2012 (4) destinée à expliquer la jurisprudence « Polaincourt » du Conseil d'État qui apporte des éléments utiles pour le comptable. Cette instruction indique bien qu'il faut distinguer le contrôle de la validité d'une créance et le contrôle de sa légalité. Le premier relève des missions du comptable public, mais pas le second ; et un comptable public ne peut subordonner ses actes de paiement à une appréciation de la légalité interne des pièces justificatives qui lui sont produites. Le comptable n'a par conséquent en aucune façon à vérifier le respect par l'ordonnateur des procédures de passation des marchés publics. Outre ses contrôles habituels (exacte imputation budgétaire et comptable de la dépense, disponibilité des crédits, ...) son contrôle au niveau des marchés publics concerne la présence indispensable des pièces comptables listées par la nomenclature des pièces justificatives du décret de janvier 2016. Avec la jurisprudence « Polaincourt » le juge n'a d'ailleurs aucunement remis en question ce principe de non contrôle du comptable sur le respect des règles du code des marchés publics par l'ordonnateur puisqu'il a admis qu'un certificat administratif en place d'un document de marché exonérait le comptable et faisait endosser par l'ordonnateur la responsabilité du paiement.

### **La production d'un contrat.**

Si, au-delà de 25 000 € HT il faut un document, en deçà de ce montant il faut également joindre le contrat ou la convention lorsque la facture concernée en fait mention et s'y réfère, puisque dans ce cas la facture atteste de l'existence d'un écrit.

Dès lors la rubrique « 4123 - Dépense justifiée par un marché public à procédure adaptée faisant l'objet d'un écrit » du décret n°2016-33 du 20 janvier 2016 indique clairement que les pièces à produire sont :

- « 1. *Contrat et, le cas échéant, avenant.*
2. *Mémoire ou facture* ».

Et un ajout indique que « *tout contrat mentionné dans une pièce justificative (facture, ...) doit être produit à l'appui du mandat. Lorsqu'un contrat doit être produit, il ne l'est qu'à l'appui du premier paiement* ».

Il appartient donc au comptable d'exiger ce contrat et de procéder à sa cohérence avec les éléments facturés : contrôle de la qualité du signataire, de la date de validité, de la revalorisation éventuelle, etc...

Il arrive cependant qu'une facture fasse mention d'un contrat alors qu'il n'existe à la base qu'un simple engagement, voire qu'un échange de courriels ; dans ce cas le comptable prendra la précaution de demander copie du bon de commande ou attestation de l'ordonnateur sur l'absence de contrat formalisé.

### **La production d'un contrat « au sens large ».**

Lorsqu'un contrat « classique » est mentionné sur une facture il doit donc être obligatoirement joint ; mais qu'en est-il lorsque la facture fait référence à un devis ou même à un simple bon de commande ?

On peut déjà préciser qu'un devis accepté par l'ordonnateur, et clair quant à la nature et l'objet de la dépense, est un contrat (CC « TPG du Gard », 28 juin 2013). De même, un bon de commande qui mentionne l'identification des parties contractantes, la définition de l'objet du marché, le prix ou les modalités de sa détermination, les conditions de règlement et qui est accepté par le fournisseur a valeur de contrat. On se retrouve donc dans le cas de la rubrique 4123 du décret de 2016 indiquée ci-dessus. Cette rubrique mentionne d'ailleurs une précision : « *au sens du présent texte, la notion de*

*contrat peut s'entendre comme convention signée des parties, devis précisant les conditions financières ou tout autre document écrit constitutif d'un accord de volonté des parties ».*

Comme pour les arrêts « Symoresco » l'évolution de la jurisprudence en la matière démontre s'il en était besoin l'incertitude juridique qui accompagne au quotidien le comptable dans ses contrôles. Des CRC en 2014 et 2015 avaient considéré que la référence explicite à un marché sur une PJ d'un mandat inférieur au seuil de l'écrit ne suffisait pas à préjuger de l'existence d'un contrat écrit que le comptable devait fournir. Mais depuis la jurisprudence a évolué, ce qui a conduit en 2019 à la diffusion de l'information suivante :

*« Suite à des observations émises par les auditeurs des Finances Publiques lors d'audits dans les EPLE, la DAF A3 du Ministère de l'Éducation Nationale rappelle le point suivant :*

*"On rappellera que le bon de commande est requis en tant que pièces justificatives du mandat :*

- pour les accords cadre qui donnent lieu à l'émission de bon de commande - § 41312. Autres pièces générales du décret 2016-33 du 20 janvier 2016 fixant la liste des pièces justificatives des dépenses des collectivités territoriales, des établissements publics locaux et des établissements publics de santé*
- pour les autres marchés lorsque le montant est égal ou supérieur à 25 000 euros H.T ou lorsque la référence au bon de commande est indiquée sur la facture - § 4 du décret précité - remarque 3 "Toute pièce référencée dans un document produit au comptable (facture, contrat, CCAG, CCAP...), nécessaire à ses contrôles, doit lui être produite ».*

Concernant les accords cadre, la rubrique 41312 citée ci-dessus précise trois cas pour les marchés à bons de commande où le bon de commande doit être joint :

- « - le cas échéant, le bon de commande complétant les dispositions financières du marché relatives aux délais d'exécution ;*
- le cas échéant le bon de commande complétant les dispositions financières du marché relatives aux primes, aux pénalités, uniquement dans le cas où des primes ou des pénalités sont décomptées ;*
- lorsque la date d'exécution des prestations est postérieure à la date de fin du marché, le(s) bon(s) de commande correspondant(s) ».*

Outre ces cas, en application des autres rubriques du décret de 2016 on peut déduire également que ce bon de commande doit être joint lorsque l'accord cadre donne lieu à des marchés subséquents (7) pour des prestations et des modalités, notamment financières, non définies précisément dans les documents de l'accord cadre (exemple : accord cadre pour transport en commun dans le cadre de sorties, accord cadre multi attributaire, etc...).

On notera également que l'article R 2162-13 du Code de la commande publique précise que *« les bons de commande sont des documents écrits adressés aux titulaires de l'accord-cadre qui précisent celles des prestations, décrites dans l'accord-cadre, dont l'exécution est demandée et en déterminent la quantité ».*

Concernant le cas où la référence au bon de commande est indiquée sur la facture, cette mention, qui indique que toute pièce mentionnée notamment sur une facture doit être communiquée au comptable, figure en préambule de la rubrique 4 du décret décrivant les pièces justificatives pour les dépenses de la commande publique. Elle présente donc un caractère général et s'applique à tous les marchés, quel que soit leur montant.

La jurisprudence de la Cour de comptes vient confirmer cette position des auditeurs des Finances. Ainsi dans l'arrêt « Receveur régional des douanes d'Ile de France » du 23 novembre 2018 (5) la Cour a jugé que *«... si le montant de la prestation facturée était inférieur au seuil prévu... du code des marchés, il n'était pas juridiquement nécessaire qu'un contrat écrit soit établi et produit à l'appui du paiement, dès lors qu'il résultait des mentions inscrites sur la facture que la prestation facturée avait été exécuté en application d'un devis et d'un bon de commande, ces pièces auraient dû être produites à l'appui du paiement dans la mesure où elles avaient, par leur réunion, la valeur juridique d'un contrat ; qu'en procédant au paiement sans disposer des pièces valant contrat, le comptable a manqué à ses obligations en matière de contrôle de la validité de la créance... ».* On peut aussi noter que la Cour

précise que le regroupement des débits et des sommes non rémissibles est une simple faculté ouverte au juge ; et dans un arrêt elle considère qu'il ne s'agissait pas d'un manquement unique parce que des marchés distincts étaient en cause.

On peut donc en déduire que lorsqu'une facture fait référence non seulement à un contrat mais aussi à un devis ou à un bon de commande ils doivent accompagner la facture présentée dans le mandatement (on note qu'en l'état actuel de la jurisprudence, les bons de livraison mentionnés sur une facture ne sont pas des pièces justificatives demandées par le juge des comptes).

Cette exigence de communication ne va pas sans poser un certain nombre de questions et de dangers pour le comptable dans la mesure où il est fréquent de constater des différences notables entre le bon de commande ou le devis et la facture finale. C'est le cas lorsque le bon de commande n'a pas été suffisamment précis sur les fournitures, le conditionnement, le prix, que des articles ont été demandés ultérieurement en complément ou que la facture mentionne des frais de livraisons ou de facturation omis sur le bon ; idem pour un devis ayant fait l'objet de demande de modification ultérieures par téléphone ou courriel. Le comptable peut donc facilement se trouver en présence de pièces justificatives présentant des incohérences entre elles. Or, il est de jurisprudence constante que devant l'incertitude et la contradiction des pièces jointes au mandat, le comptable doit en suspendre la prise en charge. C'est ce que précise l'instruction BOFIP-GCP-16-0008 du 28 avril 2016 (6) « *même si l'incohérence entre pièces justificatives n'est pas directement une cause de suspension de paiement de la dépense, cette situation doit conduire le comptable à suspendre le paiement de la dépense car le juge rattache cette contradiction à l'une des causes de suspension visées aux articles 19, 20 et 38 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012. À titre liminaire, il convient d'observer que l'examen de la cohérence des pièces justificatives doit être réalisé à partir de l'ensemble des éléments dont dispose le comptable. Le Conseil d'État a indirectement dégagé ce principe dans sa décision Kammerer du 8 décembre 2000 puis l'a clairement confirmé en 2004, en considérant que « le contrôle de la validité de la créance par les comptables, prévu par l'article 13 du décret du 29 décembre 1962, doit s'effectuer au regard de l'ensemble des éléments de droit ou de fait dont ils disposent, sans qu'il y ait lieu de distinguer selon que ces éléments leur aient été communiqués par les ordonnateurs à titre obligatoire ou facultatif » (Conseil d'État, 28 juillet 2004, ministre de l'Économie contre M. DAVIAU, req. N° 244405) ».*

Souvent le comptable se trouvera donc devant un dilemme : ne pas demander communication des bons de commande et devis figurant sur la facture ou se trouver en présence de pièces contradictoires ; dans les deux cas sa responsabilité peut être engagée par le juge des comptes. Il convient donc d'être attentif à la bonne et complète rédaction des bons de commande qui deviendront d'ailleurs dans la future application Op@le un élément essentiel de la chaîne de mandatement. Il est nécessaire dès à présent d'assurer la sécurité juridique des commandes en apportant un soin particulier à la rédaction et à la forme des documents, et de revoir certaines pratiques en la matière. De même il faudra vérifier que bons de commande et devis sont bien signés par des personnes habilitées à le faire : ordonnateur ou délégataire uniquement. Il est aussi utile de rappeler que le juge demande que les pièces soient présentes lors du paiement et non communiquées au comptable ou au juge ultérieurement.

On ne peut que conseiller au comptable de demander à l'ordonnateur de justifier par un certificat administratif les éventuelles incohérences entre les pièces produites ou d'attester que le bon ou devis mentionné a fait l'objet d'une commande orale et non d'un document écrit.

(1) [https://www.ccomptes.fr/sites/default/files/EzPublish/JF00134242\\_JF\\_INTERNET1.pdf](https://www.ccomptes.fr/sites/default/files/EzPublish/JF00134242_JF_INTERNET1.pdf)

(2) <https://www.intendance03.fr/CRC-Bretagne-jugement-30-mai-2016.pdf>

(3) <https://www.ccomptes.fr/fr/documents/46260>

(4) [http://circulaire.legifrance.gouv.fr/pdf/2012/06/cir\\_35388.pdf](http://circulaire.legifrance.gouv.fr/pdf/2012/06/cir_35388.pdf)

(5) <https://www.ccomptes.fr/fr/documents/46541>

(6) [https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions\\_services/dafip/BOFIP-GCP/2016/gcp160008.pdf](https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dafip/BOFIP-GCP/2016/gcp160008.pdf)

*(7) Les marchés subséquents sont les marchés conclus sur le fondement d'un accord-cadre qui ne fixe pas toutes les stipulations contractuelles. Les marchés subséquents précisent les caractéristiques et les modalités d'exécution des prestations demandées qui n'ont pas été fixées dans l'accord-cadre. Ils ne peuvent entraîner des modifications substantielles des termes de l'accord-cadre. Ils peuvent prendre la forme d'un accord-cadre fixant toutes les conditions d'exécution des prestations et exécuté au moyen de bons de commande. Lorsqu'un accord-cadre est conclu avec plusieurs opérateurs économiques, le pouvoir adjudicateur organise une mise en concurrence selon la procédure décrite à l'article R. 2162-10 du code de la commande publique.*