

Agent comptable et contrôle de TVA

Le relèvement du taux de TVA de 5,5% à 7% de la loi de finances rectificative de 2011 est l'occasion de rappeler l'étendue du contrôle du comptable en matière de légalité fiscale. Le risque de mise en jeu de sa responsabilité est important ; la plus grande vigilance s'impose donc en ce début d'année. La mise en œuvre d'un plan d'action et de fiches de procédure de contrôle interne comptable est vivement conseillée.

LE CONTROLE DE LA LIQUIDATION

Avant de régler les dépenses, les comptables sont tenus d'exercer les contrôles prévus à l'article 12 B du règlement général sur la comptabilité publique ([décret n°62-1587 du 29 déc. 1962](#)), notamment le contrôle de la validité de la créance. Celui-ci porte plus précisément, en application de l'article 13 du même décret, sur « la justification du service fait et l'exactitude des calculs de liquidation » et sur l'intervention préalable des contrôles réglementaires et la production des justifications.

La liquidation relève de l'ordonnateur ; elle a pour objet, selon l'[article 30](#) du règlement général sur la comptabilité publique, de vérifier la réalité de la dette et d'arrêter le montant de la dépense.

Article 30 du [décret 62-1587 1962-12-29 JORF 30 décembre 1962](#)

**La liquidation a pour objet de vérifier la réalité de la dette et d'arrêter le montant de la dépense.
Elle est faite au vu des titres établissant les droits acquis aux créanciers.**

La jurisprudence constante du juge des comptes considère que la vérification de la régularité de la liquidation

- ➔ consiste à s'assurer de l'exactitude des calculs tels qu'ils sont exposés dans les pièces justificatives
- ➔ doit garantir le comptable contre l'inexactitude numérique des décomptes qui en expriment le résultat.

La vérification des calculs de liquidation

Ce sont les pièces justificatives communiquées au comptable qui vont lui permettre, après le contrôle de la production des justifications, de s'assurer de l'exactitude des calculs ayant abouti au montant de la dépense à régler ;

- ✚ la vérification des calculs de liquidation suppose donc la présence des pièces justificatives requises à l'appui de la dépense, au moment du paiement ;

- ↳ si elles ne sont pas produites à l'appui de la dépense ou si elles sont trop imprécises pour permettre au comptable de vérifier l'exactitude des calculs de liquidation, ce dernier doit suspendre le paiement ou il engage sa responsabilité personnelle et pécuniaire.

Ces deux contrôles du comptable public effectués à travers l'examen des pièces justificatives qui doivent être réglementairement produites au comptable sont complémentaires, l'un portant sur la validité de l'acte d'engagement de la dépense et donc la réalité de la dette et l'autre sur l'exactitude de son montant ; l'irrégularité du paiement peut tenir à un montant de la dépense erroné ou à l'existence de contradictions dans les calculs de liquidation effectués, d'où l'importance de fournir, pour un contrat pluriannuel, à l'appui du mandat le contrat initialement signé pour pouvoir vérifier le calcul de révision des prix.

Exactitude des calculs de liquidation en matière de légalité fiscale

Le contrôle de l'exactitude des calculs de liquidation intègre le choix du taux de taxe sur la valeur ajoutée applicable à la dépense, que ce taux ait ou non été prévu par le contrat sur le fondement duquel la dépense a été engagée. En effectuant ce contrôle sur le taux de TVA, le comptable ne se fait pas juge de la légalité des actes administratifs qui sont à l'origine des créances. La fixation des taux de TVA appartient à l'Etat ; elle ne peut donc pas être réglée par des stipulations contractuelles. Ces dernières ne peuvent donc présenter qu'un caractère indicatif ; les stipulations contractuelles ne peuvent donc en aucun cas s'imposer au comptable en cas de divergence de taux par rapport à la législation fiscale.

- ➔ **Le contrôle de l'exactitude des calculs de liquidation s'effectue par référence aux textes réglementaires en vigueur.**

Le contrôle de l'exactitude des calculs de liquidation ne constitue pas un contrôle de légalité des actes administratifs mis à la charge du comptable public. La règle selon laquelle « les comptables publics n'ont pas le pouvoir de se faire juges de la légalité des actes administratifs qui sont à l'origine des créances » est respectée.

Ces exigences ont été rappelées dans l'arrêt du Conseil d'Etat [n°263254](#) du 8 juillet 2005 Basserie et Caffart, comptables de la commune d'Arras.

« Considérant qu'il résulte du B de l'article 12 et de l'article 13 du décret du 29 décembre 1962 que, si les comptables publics n'ont pas le pouvoir de se faire juges de la légalité des actes administratifs qui sont à l'origine des créances, il leur appartient toutefois de contrôler l'exactitude de l'ensemble des calculs de liquidation et, à ce titre, le choix du taux de taxe sur la valeur ajoutée applicable à la dépense, que ce taux ait ou non été prévu par le contrat sur le fondement duquel la dépense a été engagée ;

Considérant qu'en jugeant que MM. X et Y s'étaient abstenus de s'assurer de la régularité des dépenses litigieuses au regard des dispositions du code général des impôts, la Cour a mis à la charge des intéressés une obligation de contrôle de la légalité de l'acte administratif à l'origine de ces dépenses qui, ainsi qu'il a été dit plus haut, excède les pouvoirs que les comptables publics tirent du B de l'article 12 et de l'article 13 du décret du 29 décembre 1962 ; que, ce faisant, la Cour des comptes a entaché d'erreur de droit l'arrêt attaqué ; que, toutefois, en procédant au règlement des factures litigieuses sans contrôler le taux de taxe sur la valeur ajoutée qui leur était applicable, MM. X et Y

ont omis de vérifier l'exactitude des calculs de liquidation et, à ce titre, engagé leur responsabilité personnelle et pécuniaire ; que ce motif de pur droit, exclusif de toute appréciation de fait, doit être substitué au motif erroné de l'arrêt attaqué ; »

➔ Retrouver [ci-dessous](#) l'intégralité de l'arrêt du Conseil d'Etat

Cette jurisprudence du Conseil d'Etat a été reprise dans le jugement [n°2009-052](#) de la C.R.C. Corse - **Commune - de Bastia et comptes rattachés du CCAS et de la caisse des écoles** - 07 janvier 2010 à propos d'un comptable qui a payé des livres au vu de factures comportant un taux de TVA de 5.5% alors qu'en Corse ce taux est ramené à 2.10% pour ce type d'ouvrage. Le comptable a engagé sa responsabilité personnelle pour n'avoir pas vérifié l'exactitude des calculs de liquidation.

Il résulte du B de l'article 12 et de l'article 13 du décret du 29 décembre 1962 que, si les comptables publics n'ont pas le pouvoir de se faire juges de la légalité des actes administratifs qui sont à l'origine des créances, il leur appartient toutefois de contrôler l'exactitude de l'ensemble des calculs de liquidation et, à ce titre, le choix du taux de taxe sur la valeur ajoutée applicable à la dépense, que ce taux ait ou non été prévu par le contrat sur le fondement duquel la dépense a été engagée.

L'arrêt du Conseil d'Etat Conseil d'Etat [n°263254](#) du 8 juillet 2005 Basserie et Caffart, comptables de la commune d'Arras

Vu le recours, enregistré le 5 janvier 2004 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, présenté par le MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE ; le ministre demande au Conseil d'État d'annuler l'arrêt du 11 septembre 2003 par lequel la Cour des comptes a rejeté l'appel de MM. Gérard X et Didier Y, dirigé contre le jugement du 16 juillet 2002 par lequel la chambre régionale des comptes du Nord-Pas-de-Calais, statuant à titre définitif, les a constitués débiteurs des deniers de la commune d'Arras pour les sommes respectives de 1 597,67 euros et 23 811,36 euros ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu le code des juridictions financières ;

Vu le code général des impôts ;

Vu la loi n° 63-156 du 23 février 1963 portant loi de finances pour 1963 ;

Vu le décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique ;

Vu le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Olivier Henrard, Auditeur,

- les conclusions de M. Mattias Guyomar, Commissaire du gouvernement ;

Considérant qu'en vertu du IV de l'article 60 de la loi de finances du 23 février 1963, la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics prévue au I du même article se trouve engagée dès lors notamment qu'une dépense a été irrégulièrement payée ; que selon le VI de l'article 60, le comptable public dont la responsabilité pécuniaire est ainsi engagée ou mise en

jeu a l'obligation de verser immédiatement de ses deniers personnels une somme égale à la dépense payée à tort ; que s'il n'a pas versé cette somme il peut être, selon le VII de l'article 60, constitué en débet par le juge des comptes ;

Considérant qu'aux termes de l'article 12 du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique : Les comptables sont tenus d'exercer ; / (...) B. - En matière de dépenses, le contrôle : / De la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué ; / De la disponibilité des crédits ; / De l'exacte imputation des dépenses aux chapitres qu'elles concernent selon leur nature ou leur objet ; / De la validité de la créance dans les conditions prévues à l'article 13 ci-après ; / Du caractère libératoire du règlement ; qu'aux termes de l'article 13 du même décret : En ce qui concerne la validité de la créance, le contrôle porte sur : / La justification du service fait et l'exactitude des calculs de liquidation ; / L'intervention préalable des contrôles réglementaires et la production des justifications ;

Considérant que le MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE demande au Conseil d'Etat d'annuler l'arrêt du 11 septembre 2003, par lequel la Cour des comptes a rejeté l'appel de MM. Gérard X et Didier Y, dirigé contre le jugement du 16 juillet 2002 par lequel la chambre régionale des comptes du Nord-Pas-de-Calais, statuant à titre définitif, les a constitués débiteurs des derniers de la commune d'Arras pour les sommes respectives de 1 597,67 et 23 811,36 euros ;

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que MM. X et Y, comptables de la commune d'Arras, ont procédé de 1992 à 1995 au paiement des factures d'impression du journal d'information municipale qui faisaient apparaître une taxe sur la valeur ajoutée calculée, non pas au taux réduit de 5,5 % prévu pour de telles prestations par l'article 298 octies du code général des impôts, mais au taux normal, conformément à une clause du marché passé avec la Société d'édition du Pas-de-Calais ; que la chambre régionale des comptes du Nord-Pas-de-Calais les a constitués débiteurs des deniers de la commune d'Arras, au motif qu'ils s'étaient abstenus de procéder au contrôle de l'exactitude des calculs de liquidation, qui leur incombait au regard du B de l'article 12 et de l'article 13 du décret du 29 décembre 1962 ; que, par l'arrêt attaqué, la Cour des comptes a rejeté l'appel de MM. X et Y, en substituant toutefois au motif retenu par la chambre régionale des comptes un autre motif tiré, non de l'inexactitude intrinsèque des calculs de liquidation, mais de ce que MM. X et Y auraient omis de procéder au contrôle de la régularité des dépenses litigieuses au regard des dispositions du code général des impôts ;

Considérant qu'il résulte du B de l'article 12 et de l'article 13 du décret du 29 décembre 1962 que, si les comptables publics n'ont pas le pouvoir de se faire juges de la légalité des actes administratifs qui sont à l'origine des créances, il leur appartient toutefois de contrôler l'exactitude de l'ensemble des calculs de liquidation et, à ce titre, le choix du taux de taxe sur la valeur ajoutée applicable à la dépense, que ce taux ait ou non été prévu par le contrat sur le fondement duquel la dépense a été engagée ;

Considérant qu'en jugeant que MM. X et Y s'étaient abstenus de s'assurer de la régularité des dépenses litigieuses au regard des dispositions du code général des impôts, la Cour a mis à la charge des intéressés une obligation de contrôle de la légalité de l'acte administratif à l'origine de

ces dépenses qui, ainsi qu'il a été dit plus haut, excède les pouvoirs que les comptables publics tirent du B de l'article 12 et de l'article 13 du décret du 29 décembre 1962 ; que, ce faisant, la Cour des comptes a entaché d'erreur de droit l'arrêt attaqué ; que, toutefois, en procédant au règlement des factures litigieuses sans contrôler le taux de taxe sur la valeur ajoutée qui leur était applicable, MM. X et Y ont omis de vérifier l'exactitude des calculs de liquidation et, à ce titre, engagé leur responsabilité personnelle et pécuniaire ; que ce motif de pur droit, exclusif de toute appréciation de fait, doit être substitué au motif erroné de l'arrêt attaqué ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE n'est pas fondé à demander l'annulation de l'arrêt attaqué de la Cour des comptes ;

D E C I D E :

Article 1er : Le recours du MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE est rejeté.

Article 2 : La présente décision sera notifiée à M. Gérard X, à M. Didier Y, à la commune d'Arras et au MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE.

LE PLAN D'ACTION ET DE FICHES DE PROCEDURE DE CONTROLE INTERNE COMPTABLE

La mise en œuvre d'un plan d'action et de fiches de procédure de contrôle interne comptable permettra de maîtriser ce risque lié à la modification des taux de TVA. Vous trouverez ci-après un exemple de plan d'action et de fiches de procédures.

Plan d'action

Objectif : Maitriser le risque pour les mandatements lié aux modifications apportées aux taux de TVA par la loi de finances rectificative de 2011

Indicateur associé : nombre de rejet pour ce motif

Trimestre de réalisation : début 1^{er} trimestre de 2012

Action proposée :

- ⇒ Réunion de sensibilisation sur ce risque
- ⇒ Création de fiches de procédure relatives au mandatement indiquant les contrôles à opérer
 - au niveau de l'ordonnateur
 - au niveau de l'agence comptable
- ⇒ Création d'une fiche navette « bordereau mandatement » attestant de l'existence des contrôles à joindre à chaque mandatement

Type de contrôle mis en place pour cette action

- ✚ Autocontrôle par la personne chargée de la liquidation
- ✚ Contrôle mutuel par la personne chargée du mandatement (gestionnaire)
- ✚ Contrôle par l'agent responsable de la prise en charge du mandatement
- ✚ Contrôle de supervision de l'agent comptable