

## Commentaires de l'arrêté du 19 décembre 2023 relatif aux modalités de mise en œuvre de la procédure de signalement

### Un arrêté attendu....

L'alinéa 1er de l'article L.131-7 du code des juridictions financières (CJF) introduit la possibilité pour le comptable de signaler à l'ordonnateur toute opération susceptible de relever d'une infraction sanctionnée par le juge financier : « *Dans les conditions prévues par décret, le comptable peut signaler à l'ordonnateur toute opération qui serait de nature à relever des infractions prévues à l'article L. 131-9* » c'est-à-dire « *les infractions aux règles relatives à l'exécution des recettes et des dépenses ou à la gestion des biens de l'établissement dont il assure la comptabilité* ».

L'article 38 du décret GBCP modifié prévoit que « *L'ordonnateur auquel sont signalés des faits ne motivant pas la suspension de paiement mais susceptibles de constituer une infraction au sens de l'article L. 131-9 du code des juridictions financières informe le comptable public à l'origine de ce signalement des suites qu'il donne à ce dernier dans des conditions fixées par arrêté du ministre chargé du budget.* »

L'arrêté dont il est question à l'article 38 du décret GBCP a été publié le 19 décembre dernier et apporte des précisions sur les modalités du signalement du comptable à l'ordonnateur.

Ainsi, « *Le signalement prévu au premier alinéa de l'article L.131-7 du code des juridictions financières est adressé par écrit signé du comptable à l'ordonnateur. Le signalement est motivé. Il se réfère expressément au présent arrêté et comprend notamment une description de l'opération en cause et un rappel de la règle de droit à laquelle l'opération semble contrevenir* » et est appuyée, le cas échéant, des pièces de toute nature étayant les faits. Il peut comporter des propositions de mesures correctives concernant l'opération visée par le signalement ou pour des opérations ultérieures de même nature. Concomitamment à la communication prévue à l'article 1er, le comptable public adresse une copie du signalement aux autorités suivantes : « *- pour les agents comptables d'établissements publics locaux d'enseignement relevant du ministère de l'Education nationale (...) au recteur d'académie.* »

# espac'eple

A noter que dans le cadre de la réforme de la responsabilité des gestionnaires publics, le signalement devient une pièce du dossier en cas de procédure engagée devant la cour des comptes. Par ailleurs, la transmission à l'autorité de tutelle n'est pas neutre et incite le Recteur à prendre position.

En effet, l'article L131-9 du CJF alinéa 2 précise que « *Les autorités de tutelle de ces collectivités, établissements ou organismes, lorsqu'elles ont approuvé les faits mentionnés au premier alinéa, sont passibles des mêmes sanctions.* »

Reste à savoir si l'absence de réaction de ces autorités (cas le plus probable en l'absence d'intervention) peut-être assimilable à une approbation des faits.

Hypothèse hasardeuse qu'il convient pour l'instant d'exclure du champ de l'analyse.

## **Les infractions concernées**

L'arrêté nous invite à considérer la procédure de signalement comme relevant exclusivement des pratiques susceptibles de relever de la cour de comptes. Il s'agit pour le comptable d'attirer l'attention de l'ordonnateur sur des dérives de gestion. Ainsi, le signalement doit s'exercer en présence de cas graves et manifestes d'irrégularités de gestion.

## **Typologie des infractions**

Il faut désormais distinguer plusieurs natures d'infractions : l'infraction dite « générique » posée par l'article L131-9 du code des juridictions financières qui nous intéresse en premier lieu et les infractions dites "spécifiques" (articles L131-11 ; L131-12 ; L131-13 et L131-15 du CJF) ou "formelles" (article L131-13 du CJF)

Les infractions formelles ne sont pas pénalement qualifiables mais certaines infractions spécifiques constituent un délit à commencer par la gestion de fait. A noter que si pour la cour des comptes, le critère prédominant pour caractériser la faute de gestion doit être désormais le préjudice financier (ou son risque avéré), la notion de préjudice ou de faute grave n'a aucune incidence pour la juridiction pénale. Ainsi, la « titrisation » d'une recette non due à l'EPLÉ pourra être qualifiée de concussion sans pour autant qu'il n'y ait de préjudice pour l'établissement. De même, un avantage injustifié pourra être requalifié de favoritisme ou de prise illégale d'intérêt même si les montants ne sont pas significatifs. Enfin la gestion de fait qui constitue déjà un délit en soi pourra être



possiblement doublée d'une qualification de détournement de fonds (ou tentative).

Le signalement peut aussi s'exercer à l'égard de faits qui ne sont pas directement passible d'une sanction juridictionnelle financière mais d'une intervention de l'État de nature plus administrative, notamment celle du préfet (et par délégation, du recteur) en charge du contrôle budgétaire. Exemples : non-respect des règles et procédures d'adoption des budgets et des comptes, ou non-respect des mesures de redressement arrêtées par le préfet ou son délégataire dans le cadre du contrôle budgétaire.

### **Quelles infractions relèvent du signalement selon les modalités définies par le présent arrêté ?**

On peut citer dans les infractions relevant du signalement, le non-respect des règles et procédures de passation de marchés publics ; le non-respect des règles et des procédures de gestion des ressources humaines à incidence financière ; le non-respect des règles et procédure de gestion patrimoniale et plus généralement du non-respect des instructions budgétaires et comptables ou du code de l'éducation dans les domaines ou autorisations à caractère financier. L'illustration la plus courante étant ici l'engagement de dépenses sans en avoir le pouvoir ou sans délégation de signature.

Concernant les dérives de gestion on peut citer la dissimulation d'un dépassement de crédit ; l'octroi d'un avantage injustifié mais limité par la nécessité d'établir un intérêt personnel direct ou indirect ; l'émission abusive d'ordre de réquisition ; la réalisation d'opérations financières n'ayant pas d'intérêt pour l'EPLÉ ou en dehors de ses compétences (principe de spécialité) ; l'absence d'émission d'un titre de recette pour une créance certaine, liquide et exigible ; le refus de comptabiliser les créances irrécouvrables en non-valeur ; la non-comptabilisation en charges à payer des factures en instance à la clôture de l'exercice ; et bien entendu la gestion de fait.

Plus généralement, tout agissement manifestement incompatible avec les intérêts de l'établissement, par des carences graves dans les contrôles ou par des omissions ou négligences répétées dans le pilotage budgétaire et financier de l'établissement ; ou encore les agissements susceptibles d'entraîner la condamnation de l'établissement à une astreinte ou amende, méritent d'être signalés.

### **Le positionnement du comptable**



Néanmoins, le signalement ne doit pas être perçu comme un moyen pour le comptable de s’immiscer dans l’appréciation de la qualité de la gestion ou dans l’appréciation du caractère nécessaire ou non d’une dépense. Le comptable n’est jamais juge de l’opportunité (cf. infra).

Pour autant, l’obligation d’informer le supérieur hiérarchique ne peut pas non plus être exclue en présence d’une anomalie significative dans la gestion de l’EPLÉ susceptible de porter préjudice à celle-ci. Il peut s’agir, par exemple, de dépenses ayant un caractère manifestement « somptuaire », même si aucune irrégularité juridique n’est identifiée par ailleurs. En effet, cela peut constituer un indice qui, venant possiblement s’ajouter à d’autres signalés antérieurement ou postérieurement, constitueront un faisceau concordant permettant la mise au jour d’autres atteintes aux obligations budgétaires ou comptables.

Cet arrêté s’il vient expliciter la procédure de signalement, n’est pas exclusif du devoir d’alerte du comptable. Le signalement tel que défini ici n’est qu’une modalité du devoir d’alerte, il ne couvre pas l’intégralité du champ. Ce dernier est bien plus vaste puisqu’il ne se limite pas aux infractions aux règles relatives à l’exécution des recettes et des dépenses ou à la gestion des biens de l’établissement rattaché.

### **Le devoir d’alerte, indissociable de la mission du comptable public**

La publication de cet arrêté nous donne ainsi l’occasion de repréciser le périmètre du devoir d’alerte du comptable public, le terme « signalement » recouvrant plusieurs modalités. Lorsqu’il est employé ici sans autre précision, il renvoie à la procédure de signalement définie par l’arrêté du 19 décembre dernier.

Le texte de référence en matière d’alerte est bien évidemment l’article 40 alinéa 2 du code de procédure pénale qui prévoit que *« toute autorité constituée, tout officier public ou fonctionnaire qui, dans l’exercice de ses fonctions, a connaissance d’un crime ou d’un délit, est tenu d’en donner avis sans délai au procureur de la République et de transmettre à ce magistrat tous les renseignements, procès-verbal et actes qui y sont relatifs »*.

Tout agent public a ainsi l’obligation de porter à la connaissance du procureur les infractions dont il a connaissance.

# espac'eple

A l'inverse, le signalement est adressé à l'auteur de l'infraction (en tant que responsable de service, l'ordonnateur n'est pas forcément l'auteur !) avec copie à son autorité hiérarchique et non au procureur de la République.

Néanmoins, à l'instar du signalement, l'agent public qui envisage de procéder à une dénonciation sur le fondement de l'article 40 alinéa 2 du code de procédure pénale est tenu, au titre du principe hiérarchique et de son devoir de loyauté, d'en informer sa hiérarchie, comme cela a été rappelé par le ministre de l'économie et des finances dans une réponse ministérielle ( JOAN du 1<sup>er</sup> juillet 1996, p.3534) : « *cette procédure ne relève pas les fonctionnaires concernés de l'obligation qu'ils ont, en tout état de cause, de rendre compte à leur hiérarchie des constatations qu'ils ont effectuées et des suites qu'elles leur paraissent devoir comporter. L'agent qui a constaté les faits doit donc remettre sa proposition de dénonciation à son directeur, qui s'assure du caractère exact des faits avant la transmission au procureur de la République* »

Il est donc admis que l'obligation de signalement auprès du procureur se combine avec le principe hiérarchique.

De fait, l'autorité hiérarchique peut dès lors décider de procéder elle-même à la dénonciation des faits, et l'agent se trouve ainsi déchargé de son obligation de transmission au procureur de la République.

De la même manière, dans le cadre d'un signalement, le Recteur, s'il juge que les motifs du signalement relèvent d'une infraction susceptible d'entrer dans le champ d'application de l'article 40, pourra déférer celui-ci au procureur de la République.

## **Modalités de saisine du procureur**

Il faut néanmoins rappeler que la saisine du procureur de la République ne doit se faire que lorsqu'il existe suffisamment d'éléments objectifs permettant de soupçonner la commission d'une infraction. En cas de dénonciation abusive, l'agent risque d'engager sa responsabilité sur le fondement de l'article 226-10 du code pénal. Si l'autorité hiérarchique décide de procéder elle-même à cette dénonciation, la responsabilité pénale pèse sur cette dernière.

Mais il faut tout autant rappeler qu'une dénonciation faite de bonne foi ne peut donner lieu à condamnation pour dénonciation calomnieuse et ne saurait engager la responsabilité pénale d'un agent public, sur le fondement de l'article 226-10 du code pénal.

# espac'eple

Il n'appartient ainsi pas à l'agent public de procéder à une enquête pour vérifier la réalité des faits dénoncés, ni de qualifier pénalement ceux-ci.

Le procureur apprécie souverainement la qualification pénale des faits et les suites judiciaires qu'il entend donner à une dénonciation (classement sans suite, enquête préliminaire, saisine d'un juge d'instruction, renvoi devant la juridiction de jugement compétente ou mesures alternatives aux poursuites).

## **Le comptable, sentinelle de la régularité des opérations financières**

Dans le cadre du devoir d'alerte, tout agent public a l'obligation de signaler à sa hiérarchie les faits, détectés à l'occasion de l'exercice de ses missions, qui sont susceptibles d'être contraires à la loi.

Ainsi, lors des contrôles de la dépense, l'agent comptable ou ses mandataires doivent, en cas d'utilisation à mauvais escient des deniers publics, alerter l'ordonnateur, l'autorité de contrôle ou les tutelles.

Le devoir d'alerte rejoint ici la procédure de signalement.

Mais au-delà du signalement, le devoir d'alerte se manifestera par la communication à la DGFIP (et/ou à la CRC) des dérives ou défaillances de gestion dont le comptable pourrait être témoin.

Cette adresse via la DDFIP local n'est pas expressément prévue dans l'arrêté du 19 décembre. Néanmoins, pour les infractions les plus graves ou qui le nécessitent, rien n'empêche d'adresser copie d'un signalement au DDFIP local en sus de l'ordonnateur et du Recteur.

## **Mais sans outre-passer son rôle...**

Nous ne cesserons de rappeler que le devoir d'alerte tout comme le signalement doivent s'exercer indépendamment du contrôle d'une opération de dépense par l'agent comptable.

L'agent comptable n'étant pas juge de la légalité et de l'opportunité des décisions de l'ordonnateur, il peut être amené à accepter la prise en charge d'une opération de dépense et exercer néanmoins son devoir d'alerte ou son signalement.

Cela est rappelé par l'article L1617-2 du CGCT : « *Le comptable (...) ne peut subordonner ses actes de paiement à une appréciation de l'opportunité des décisions prises par l'ordonnateur. Son contrôle se limite à vérifier qu'il dispose au moment du paiement de l'ensemble des pièces requises au titre de la*

# espac'eple

*nomenclature des pièces justificatives et que les pièces sont, d'une part, complètes et précises, d'autre part, cohérentes au regard de la catégorie de la dépense définie dans la nomenclature applicable et de la nature et de l'objet de la dépense telle qu'elle a été ordonnancée. A défaut, il suspend le paiement et en informe, par décision motivée, l'ordonnateur. »*

## **Agir avec discernement**

Par conséquent, le devoir d'alerte tout comme le signalement doivent être exercés avec discernement et, en tout état de cause, postérieurement au conseil et à l'expertise que l'agent comptable doit apporter à l'ordonnateur.

Le devoir d'alerte doit être envisagé comme une garantie pour les gestionnaires publics locaux. Le devoir d'alerte ne doit pas être appréhendé comme un risque d'altération de la relation de confiance établie entre l'ordonnateur et le comptable mais bien comme le prolongement nécessaire de la mission de conseil du comptable lorsque l'ordonnateur n'est pas informé ou conscient des anomalies signalées. L'agent comptable constitue ainsi une garantie de sécurité de gestion pour l'ordonnateur.

## **Exemple de gradation des signalements**

Il est recommandé aux comptables d'adopter une démarche graduée et adaptée à chaque contexte.

Par exemple on pourrait envisager la gradation suivante :

- Le signalement au gestionnaire (et le cas échéant à l'ordonnateur) pour les suspensions de paiement en attente de régularisations ou les anomalies relevées en attente d'explications.
- Le signalement formalisé par écrit à l'ordonnateur pour les carences de gestion répétées ou pour des rappels de régularisations
- **Le signalement selon les modalités définies par le présent arrêté pour les cas de mauvaise gestion s'accompagnant d'une irrégularité juridique et d'un possible préjudice financier pour l'établissement.**
- Le signalement complémentaire au directeur départemental des finances publiques et à la chambre régionale des comptes pour les cas précédents les plus sensibles

# espac'eple

- Et enfin le signalement au procureur de la République pour les délits. Le signalement au procureur n'étant pas exclusif d'autres modalités de signalement.

Pour une meilleure appréhension des modalités du devoir d'alerte et de sa gradation, on se référera à l'instruction DGFIP n° 10-020-MO du 6 août 2010. Les principes qui y figurent sont de portée générale mais vous y trouverez la typologie complètes des infractions auxquelles nous pouvons être confrontés et qui peuvent nécessiter un signalement.

## **Le signalement accessible à tous**

A noter que désormais tout citoyen a la capacité de signaler à la Cour des irrégularités ou des dysfonctionnements constatés dans la gestion publique. Cette [plateforme de signalement](#) est administrée par le Parquet général près la Cour des comptes, afin que les signalements puissent nourrir aussi bien la programmation des contrôles que la chambre du contentieux (7<sup>e</sup> chambre). Depuis l'ouverture de la plate-forme, le parquet général reçoit une centaine de signalement par mois qui ont donné lieu la première année à la programmation de 6 contrôles d'initiative citoyenne.