iUS PUBLICUM NETWORK REVIEW
www.ius-publicum.com

DROIT ADMINISTRATIF ET FINANCES PUBLIQUES

APPORTS DE L'ANNEE - 2010 - FRANCE

(Mars 2011)

Prof. Martin COLLET*

INDEX

1. LA QUESTION PRIORITAIRE DE CONSTITUTIONALITE EN MATIERE FISCALE
1.1. La politique de renvoi du Conseil d'État
1.2. Les décisions du Conseil constitutionnel
2. LE REJET DU PRINCIPE DE L'*ESTOPPEL* AU REGARD DE LA « NATURE » DU CONTENTIEUX FISCAL
3. CONVENTIONS D'OCCUPATION DU DOMAINE PUBLIC ET DROIT FISCAL
4. LE CONTROLE EXERCE PAR LES COMPTABLES PUBLICS SUR LES SUBVENTIONS ET SUR LES MARCHES PUBLICS

Une fois n'est pas coutume, le législateur a fait preuve, au cours de l'année 2010, d'une grande retenue en matières financière et fiscale. S'agissant des dispositions nouvelles susceptibles d'intéresser tout particulièrement les « administrativistes », mérite seulement d'être évoquée la réforme de la fiscalité de l'urbanisme. La loi de finances rectificative pour 2010 (*L. fin. rect. 2010, n°2010-1658, 29 déc. 2010, art. 28*) crée ainsi deux nouvelles

* Professeur à l'Université Paris-Sud (Paris XI) .

Copyleft – Ius Publicum

taxes, la taxe d'aménagement et le versement pour sous-densité, appelées à se substituer, à terme, aux quinze prélèvements pesant jusqu'alors sur les opérations d'urbanisme. Poursuivant avant tout un objectif de simplification du droit, cette réforme entend également s'inscrire dans une logique « environnementale » : les nouvelles taxes ont vocation à pénaliser l'étalement urbain et à densifier l'habitat (en renforçant la taxation des terrains peu construits), afin donc de préserver les espaces non urbanisés.

L'actualité jurisprudentielle fut quant à elle beaucoup plus nourrie en 2010. En matière fiscale comme ailleurs – et ici plutôt plus qu'ailleurs – cette année restera marquée par l'entrée en vigueur de la question prioritaire de constitutionnalité (I). En outre, plusieurs décisions du Conseil d'État comme de la Cour des comptes méritent d'être évoquées, au regard de leur impact potentiel au-delà du strict champ du droit financier. On en retiendra quatre, en particulier : la première porte sur le principe de l'« *estoppel* » et son hypothétique importation par les juges fiscal et administratif (II) ; la deuxième concerne les aspects financiers et fiscaux des conventions d'occupation du domaine public (III) ; les deux dernières intéressent le contrôle par les comptables publics du versement des subventions comme du règlement des marchés publics (IV).

1. LA QUESTION PRIORITAIRE DE CONSTITUTIONALITE EN MATIERE FISCALE

Depuis le 1er mars 2010 et l'entrée en vigueur de la réforme constitutionnelle du 23 juillet 2008, le Conseil d'État et la Cour de cassation ont la faculté de renvoyer au Conseil constitutionnel une question prioritaire de constitutionnalité (QPC), relative à la conformité d'une loi en vigueur aux « droits et libertés » garantis par la Constitution, lorsque la question est soulevée à l'occasion d'un litige devant une juridiction administrative ou judiciaire (Const., art. 61-1). Ainsi saisi, le Conseil constitutionnel a la faculté d'abroger ladite loi, pourtant entrée en vigueur, s'il la juge contraire aux dispositions constitutionnelles (Const., art. 62). Comme on pouvait s'y attendre, la législation fiscale a occupé la première place tant au palmarès du nombre de griefs d'inconstitutionnalité soulevés devant les juridictions administratives qu'à celui des questions transmises par elles au Conseil constitutionnel (la chose est moins flagrante du côté du juge judiciaire, dans la mesure où ses compétences fiscales restent très réduites : il

Copyleft – Ius Publicum

ne traite chaque année qu'environ 5% du contentieux de l'impôt). Face à ces QPC, le juge fiscal a assurément développé une « politique de renvoi » assez généreuse, afin de ne pas entraver le bon fonctionnement de la procédure (A). Quant aux décisions rendues par le Conseil constitutionnel, elles suggèrent une appréciation beaucoup plus nuancée : indépendamment même des solutions retenues, la manière pour le moins elliptique dont bon nombre de ces décisions sont motivées ne va pas sans susciter l'étonnement (B).

1.1. La politique de renvoi du Conseil d'État

À la lecture des décisions rendues par le Conseil d'État et par les juridictions inférieures, un constat s'impose : le juge administratif entend bien « jouer le jeu » de la QPC. Cette impression ne ressort pas tant des statistiques de renvoi (finalement peu significatives car avant tout dépendantes de la pertinence des questions posées) que du soin manifeste avec lequel les membres de la juridiction administrative tentent de s'approprier la jurisprudence constitutionnelle, afin de remplir leur mission de « tri sélectif » des questions soulevées par les parties. La lecture des conclusions des rapporteurs publics près le Conseil d'État, prononcées sur les affaires en question, est à cet égard éloquente. Ceux-ci s'efforcent manifestement d'apprécier le « sérieux » des questions de constitutionnalité – puisque tel est le critère principal qui détermine la transmission au Conseil constitutionnel – en s'imprégnant des décisions de leur voisin du Palais-Royal et en déployant d'importants efforts de synthèse de cette jurisprudence, pour tenter d'en dégager les lignes de force. La tâche apparaît bien souvent complexe tant, on y reviendra, cette jurisprudence constitutionnelle n'est pas toujours d'une formidable clarté.

Le tri opéré parmi les nombreuses questions relatives au respect des principes d'égalité devant la loi fiscale (qui découle de l'article 6 de la Déclaration de 1789) et d'égalité devant les charges publiques (que le Conseil constitutionnel rattache à l'article 13 de la Déclaration) illustre bien cette logique d'imprégnation. Le Conseil d'État semble en effet en pleine harmonie avec la jurisprudence constitutionnelle lorsqu'il considère que le caractère apparemment discriminatoire de certains impôts qui visent une catégorie particulière de contribuables ou d'activités ne pose guère de difficulté, dès lors que la catégorie en question est délimitée clairement et, surtout, sur le fondement de critères «

Copyleft – Ius Publicum

objectifs et rationnels », c'est-à-dire cohérents avec l'objectif d'intérêt général poursuivi par le législateur (v. par ex. *CE, 22 sept. 2010, n°341.064, Sté Manirys : Dr. fisc. 2010, n°48, comm. 580, concl. E. Geffray*).

C'est en matière répressive que le Conseil d'État semble faire preuve de la plus grande vigilance, saisissant volontiers le Conseil constitutionnel des éventuelles atteintes aux principes qui président à l'édiction des sanctions fiscales (principes de nécessité, de proportionnalité, de personnalité et d'individualisation des peines, principe du respect de la présomption d'innocence et des droits de la défense, en particulier). Ces renvois sont même parfois opérés contrairement aux conclusions fort argumentées du rapporteur public – montrant bien là le souci du Conseil d'État de mettre un terme aux discussions sur la constitutionnalité de ces dispositifs (v. par ex. *CE, 17 déc. 2010, n°331.113, M. et Mme Bertrand, n°336.406, M. Blanc, n°344.316, M. Soares, n°341.014, Sté Seras II : Dr. fisc. 2011, n°3, comm. 118, concl. P. Collin*).

1.2. Les décisions du Conseil constitutionnel

À en juger par la quinzaine de décisions « QPC » concernant des dispositions fiscales rendues en 2010, l'attitude du Conseil constitutionnel tient, en la matière, en un mot : la prudence. Cette prudence apparaît pleinement compréhensible lorsqu'elle se manifeste par un nombre relativement réduit d'invalidations, en particulier sur le fondement du principe d'égalité devant les charges publiques : une mise en œuvre plus pointilleuse de ce principe emporterait vraisemblablement un inquiétant risque d'effet « boule de neige » (1). Elle devient en revanche franchement contestable lorsqu'elle se traduit par une tendance du Conseil constitutionnel à s'en tenir à une motivation pour le moins sommaire de ses décisions (2). Une telle attitude s'est en effet dessinée dans la mise en œuvre des principes constitutionnels relatifs au procès équitable, à l'encadrement des sanctions ou, encore, au droit de propriété – et ce qu'il s'agisse de décisions de conformité ou, plus grave, de non-conformité.

Copyleft – Ius Publicum

1) Dans son habit traditionnel de juge des lois non promulguées, le Conseil constitutionnel a développé ces dernières années une jurisprudence assez audacieuse, s'agissant notamment des exigences tirées du principe d'égalité devant la loi et devant les charges publiques, ou encore du principe de nécessité des dispositions fiscales répressives. Les premières décisions rendues à la faveur de QPC suggèrent que le changement de costume n'est peut-être pas sans influence sur la manière d'appliquer les principes en question. Il semble en effet que, pour l'heure, le Conseil fasse preuve d'une grande prudence, en rejetant l'essentiel des questions portées devant lui, et en formulant des réserves d'interprétation voire des invalidations dont les effets restent pour le moins mesurés.

Cette prudence s'est manifestée, en premier lieu, à propos de dispositifs législatifs ayant pour objet de prévenir certains comportements frauduleux – soit en réprimant purement et simplement ces comportements (afin donc de les interdire) soit, plus subtilement, en leur attachant un traitement fiscal défavorable (afin de les dissuader). Une telle attitude s'explique par le souci, rappelé à l'envi par le Conseil constitutionnel, de ne pas entraver « l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale » (*Cons. const., déc. n°2010-16 QPC, 23 juill. 2010, Exbrayat : RJF 11/10, n°1072*), avec lequel doit se concilier la mise en œuvre des droits et libertés garantis par la Constitution. Dans un cas tout de même, le juge constitutionnel a fait preuve d'une (relative) sévérité : il a déclaré non conforme à la Constitution une disposition prévoyant la une peine complémentaire obligatoire, censée accompagner l'ensemble des décisions de condamnation pénale pour fraude fiscale (*Cons. const., déc. n°2010-72/75/82 QPC, 10 déc. 2010, M. D. et a. : Dr. fisc. 2010, n°50, act. 477*). Rappelons que le Code général des impôts permet au juge pénal de réprimer, à la demande de l'administration, les cas les plus graves de fraude fiscale (alors même que ces cas conduisent généralement, en outre, à l'édiction de sanctions administratives). Or, d'après la loi, le tribunal correctionnel était tenu d'ordonner « dans tous les cas » la publication de ses décisions de condamnation au Journal officiel et surtout dans deux journaux de son choix, et aussi de prescrire son affichage « sur la porte extérieure de l'immeuble ou des établissements professionnels » des contribuables condamnés, lorsque la fraude visait des impôts dus « au titre de l'exercice d'une activité professionnelle » (*Cass. crim., 28 fév. 2007, n°06-83.014, Époux L. : RJF 7/07, n°841*).

Copyleft – Ius Publicum

C'est dire l'effet stigmatisant que le législateur souhaitait attacher à la condamnation pénale, et finalement l'effet dissuasif recherché. Il est clair que cette peine complémentaire, au regard de ses conséquences sur la réputation de la personne condamnée, était généralement plus redoutée encore que la condamnation à une peine d'amende ou même de prison avec sursis. Le Conseil constitutionnel a toutefois considéré que, au regard de son automaticité, ce dispositif ne permettait pas d'assurer « le respect des exigences qui découlent du principe d'individualisation des peines » (cons. 5).

S'agissant du contrôle des « simples » dispositions d'assiette (n'ayant pas pour objet principal de lutter contre la fraude), l'application des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques apparaît pour l'heure tout aussi prudente. Il ne doit toutefois pas être perdu de vue que la mise en œuvre du principe d'égalité apparaît, en matière fiscale, particulièrement périlleuse. La difficulté est d'abord technique tant, presque par « nature », la loi fiscale opère de multiples distinctions – économiques, sociales, familiales, etc. – entre catégories de contribuables pour leur attacher des traitements différents. Or, ces distinctions répondent généralement à de complexes arbitrages politiques, qu'il s'agisse de porter une vision de la justice fiscale et de définir les modalités d'appréciation des « capacités contributives » qui en résultent, ou qu'il s'agisse de déterminer les comportements que les pouvoirs publics entendent encourager ou dissuader, au nom de l'intérêt général. Difficile donc, pour le Conseil constitutionnel, de faire le tri entre les différences de traitement suffisamment justifiées et celles ne l'étant que d'une manière plus aléatoire. Le caractère périlleux de l'exercice tient ensuite aux risques qu'il implique, singulièrement dans le cadre d'un contrôle a posteriori. En raidissant son contrôle du principe d'égalité, le Conseil ne manquerait pas de créer un formidable « appel d'air » contentieux : rares sont les contribuables qui n'estiment pas, de près ou de loin, faire l'objet d'un traitement fiscal inégalitaire, discriminatoire, confiscatoire, etc., et tout aussi rares sont les dispositions de la loi fiscale qui ne peuvent être effectivement interrogées sur ce terrain (dès lors que, toutes ou presque, opèrent de multiples et soigneuses distinctions de situations et de traitements, comme on le disait). Sans doute ces considérations expliquent-elles le peu d'empressement manifesté par le Conseil à censurer les dispositifs d'assiette dont il fut saisi, en particulier sur le fondement de l'article 6 de la Déclaration de 1789 (v. par ex. *Cons. const., déc. n°2010-28 QPC, 17 sept. 2010, Assoc. Sportive Football Club de*

Copyleft – Ius Publicum

Metz : RJF 12/10, n°1214 ; Cons. const., déc. n°2010-11 QPC, 9 juill. 2010, Machado : RJF 11/10, n°1071 ; Cons. const., déc. n°2010-58 QPC, 18 oct. 2010, Procos : RJF 1/11, n°80). Dans tous ces cas, l'exercice de délimitation par le législateur des catégories de contribuables concernés par les dispositifs litigieux apparut satisfaisant aux yeux de Conseil.

2) Sur le terrain de la motivation de ses décisions, la prudence dont a également fait preuve le Conseil constitutionnel semble, pour la peine, excessive et finalement contestable. En particulier, la première décision « QPC » rendue en matière fiscale (*Cons. const., déc. n°2010-5 QPC, 18 juin 2010, SNC Kimberly Clark : Dr. fisc. 2010, n°48, comm. 576, note M. Guichard et R. Grau*) l'a conduit à considérer – d'une manière assez compréhensible – que la méconnaissance par le législateur de sa propre compétence (c'est-à-dire un cas d'incompétence négative) n'était invocable dans le cadre d'une QPC « que dans les cas où est affecté un droit ou une liberté que la Constitution garantit ». Sur le terrain fiscal, il semble donc qu'une « simple » violation des principes de la légalité de l'impôt et du consentement à l'impôt (inscrits aux articles 14 de la DDHC et 34 de la Constitution) – principes justifiant la compétence quasi-exclusive du législateur pour fixer l'assiette et le taux des impositions de toutes natures –, ne soit pas susceptible d'être sanctionnée à la faveur d'une QPC. Mais, au-delà de cette pétition de principe, le sens exact de la formule employée par le Conseil reste pour le moins mystérieux. Et, paradoxalement, le mystère semble s'épaissir à mesure que la jurisprudence se développe. L'examen par le Conseil de la « contribution aux dépenses d'équipements publics », consistant à permettre aux communes d'imposer aux constructeurs la cession gratuite d'une part de leur terrain pour l'affecter à « certains usages publics », a ainsi conduit le juge à identifier un cas d'incompétence négative affectant le droit de propriété (*Cons. const., déc. n°2010-33 QPC, 22 sept. 2010, Sté Esso SAF : AJDA 2010, p. 2384, note F. Rolin*). Toutefois, dans cette décision, le Conseil s'abstient de donner la moindre précision tant sur la nature de l'atteinte portée au droit de propriété que sur les raisons pour lesquelles les garanties en cause lui paraissent insuffisantes, ce qui ne contribue guère, comme a pu s'en émouvoir à juste titre Frédéric Rolin (*note préc., p. 2386*), à la clarté et à l'intelligibilité de la jurisprudence constitutionnelle.

Copyleft – Ius Publicum

Une même confusion est à déplorer s'agissant de la première décision « QPC » ayant constaté la violation de la Constitution par le législateur fiscal – du fait, en l'occurrence, d'une disposition rétroactive (*Cons. const., déc. n°2010-78 QPC, 10 déc. 2010, Sté Imnoma : Dr. fisc. 2010, n°50, act. 476*). La chose est d'autant plus regrettable que, en l'espèce, le Conseil constitutionnel juge contraire aux principes découlant de l'article 16 de la Déclaration une disposition d'un texte que le Conseil d'État avait, de son côté, jugé conforme à l'article premier du premier protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme (*CE, 19 nov. 2008, n°292.948, Sté Gétécom : Dr. fisc. 2009, n°6, comm. 179, concl. N. Escaut, note P. Fumenier*) : l'occasion était belle pour la juridiction constitutionnelle d'expliciter sa manière d'appliquer des principes dont la formulation ne se distingue que partiellement de celle qui prévaut en droit européen des droits de l'homme. Pourtant, le Conseil s'en tient à relever que le texte en question porte atteinte à « l'équilibre des droits des parties » en s'appliquant différemment à l'administration fiscale et au contribuable. Pourtant, ce type de dispositions législative rétroactive a toujours peu ou prou pour objectif de porter atteinte à cet équilibre des droits des parties, en particulier lorsqu'elle prive certains administrés de la possibilité d'obtenir l'annulation d'un acte administratif (comme c'était le cas en l'espèce). Comme l'affirment régulièrement les juges européens comme constitutionnels, la question n'est donc pas tant de constater une telle rupture d'équilibre que de s'interroger sur le point de savoir si elle apparaît ou non justifiée par un motif d'intérêt général suffisant. Or, en l'espèce, le Conseil reste muet sur ce point. Difficile dès lors de ne pas rester quelque peu dubitatif à la lecture de la décision. Tout au plus peut-on considérer qu'elle a le mérite de montrer que le contrôle de conventionalité n'absorbe pas tout à fait le contrôle de constitutionnalité : il apparaît parfois opportun de contester sur le fondement de la Constitution des dispositions législatives jugées conformes à la CEDH par les juridictions ordinaires. Reste à savoir dans quels cas…

Certes, le Conseil constitutionnel s'est montré plus loquace dans l'examen de certaines lois de validation. Ainsi, en particulier, s'est-il efforcé de relever avec soin les différentes raisons invoquées par le législateur pour justifier la modification rétroactive du « prélèvement sur le produit des jeux de casinos » (*Cons. const., déc. 14 oct. 2010, n°2010-53 QPC, Sté Plombinoise de Casino : RJF 1/11, n°82*). Il n'en reste pas moins que ces

Copyleft – Ius Publicum

motivations à éclipses conduisent à s'interroger sur la capacité du Conseil constitutionnel à assurer véritablement son nouveau rôle de juge de plein exercice.

2. LE REJET DU PRINCIPE DE L'*ESTOPPEL* AU REGARD DE LA « NATURE » DU CONTENTIEUX FISCAL

Un an après la (timide) consécration par le juge civil du principe selon lequel une partie ne peut, dans certaines circonstances, se contredire au préjudice d'autrui (*Cass., Ass. plén., 27 févr. 2009, n°07-19.841, PBRI, Sté Sédéa électronique c/ Sté Pace Europe et a. : JCP éd. G 2009, II, 10073, note P. Callé ; D. 2009, n°18, p. 1245, note D. Houtcieff ; LPA 13 mai 2009, n°95, p. 7, avis R. de Gouttes*), le Conseil d'État estime dans un avis contentieux du 1er avril 2010 (dont il a été fait état dans cette revue : *CE, Avis, 1er avr. 2010, n°334.465, SAS Marsadis : Dr. fisc. 2010, n°17-18, comm. 299, concl. P. Collin ; RJEP 2010, jur. 42, note M. Collet*) qu'une telle règle de procédure, relevant dans certains systèmes juridiques étrangers du principe de l'*estoppel*, n'est pas invocable en contentieux fiscal. L'intérêt de cet avis ne tient pas tant à sa conclusion – assez prévisible – qu'au raisonnement à la fois sophistiqué et pédagogique qui le soutient et s'adresse aussi bien aux fiscalistes qu'aux administratives. Aux premiers, le Conseil propose en effet une intéressante définition de ce qui caractérise, d'après lui, le contentieux fiscal. Quant aux seconds, ils peuvent trouver dans l'avis *Marsadis* de quoi alimenter la réflexion sur les modalités éventuelles d'importation de mécanismes issus de droits étrangers.

La question de la « nature » du contentieux fiscal est en effet au cœur de la réponse donnée par le Conseil au tribunal qui le sollicitait sur le point de savoir si un principe d'*estoppel* était invocable en cette matière. En droit de l'arbitrage, où il trouve à s'épanouir, ce principe prend la forme d'une fin de non-recevoir qu'une partie peut opposer au moyen soulevé à son détriment par son adversaire, lorsque ce moyen contredit les moyens précédemment soulevés ou le comportement jusqu'alors adopté dans le cadre de procédures certes distinctes mais visant un même litige et, surtout, concernant les mêmes parties. Le Conseil d'État estime que le caractère essentiellement objectif du droit fiscal et, partant, du contentieux fiscal, exclu a priori la consécration d'un tel principe qui suppose d'attacher certains effets de droit aux comportements des parties, et donc à déterminer leur situation

Copyleft – Ius Publicum

juridique au regard de considérations non prévues par la loi. Comme le rappelle le Conseil, « les obligations des contribuables résultent des textes législatifs et réglementaires, à l'application desquels l'administration ne peut renoncer », et la mission du juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi, consiste tout simplement à assurer « l'application (…) de la loi fiscale ».

Prenant toutefois pleinement au sérieux la question du tribunal, le Conseil ne se contente pas d'y opposer une fin de non-recevoir : il s'efforce de souligner comment les principales garanties d'ores et déjà offertes aux contribuables (par la loi comme par la jurisprudence), sans se substituer tout à fait au principe de l'*estoppel*, ont également pour objet de protéger les administrés contre « les comportements de l'administration qui pourraient être qualifiés de changement de position ». Autrement dit, le droit fiscal procédural accorde déjà au contribuable une batterie de garanties qui assurent une protection particulièrement solide contre les changements de doctrine les plus problématiques de l'administration. Ce faisant – et voilà qui devrait intéresser l'ensemble des administrativistes – le Conseil apparaît donc comme partisan d'une « logique de prudence » (*F. Melleray, « Note sous : Avis CE, 1er avr. 2010, SAS Marsadis » : Dr. adm., juin 2010, n°102, p. 45*) à l'égard de ce principe de droit étranger, mais en aucun cas d'une logique de défiance. Au contraire, même : il se montre ici particulièrement attentif aux mécanismes procéduraux développés par les ordres juridiques voisins – du côté du droit international comme du droit privé –, et n'écarte l'importation du principe de *l'estoppel* qu'au terme d'un examen sérieux de son contenu et de ses effets potentiels puis, surtout, après avoir constaté que notre droit public interne offrait d'ores et déjà des garanties équivalentes. Ce faisant, le juge fait sienne une doctrine de bon aloi, portée par de nombreux spécialistes de droit comparé, selon laquelle : « avant de réclamer la création d'une principe normatif supplémentaire – en outre peu adapté à notre tradition –, il faut chercher si les instruments dont dispose notre droit positif actuel, quitte à être améliorés, ne pourraient pas suffire pour lutter contre l'insécurité juridique subjective » (pour reprendre la mise en garde de Sylvia Calmes, à propos du principe du respect de la confiance légitime : *Du principe de protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaire et français : Dalloz, 2001, p. 583*). Une lecture a contrario de cette doctrine est évidemment tentante : elle suggère que, face à une situation dans laquelle les règles de procédure contentieuse n'offriraient aux administrés qu'une garantie sommaire de leurs droits

Copyleft – Ius Publicum

subjectifs – en comparaison de ce que le droit international ou le droit privé prévoit dans des situations comparables –, le Conseil d'État pourrait s'enhardir à étendre le champ ou la portée de certains mécanismes procéduraux. Voilà une belle invitation faite aux plaideurs de se mettre au droit comparé.

3. CONVENTIONS D'OCCUPATION DU DOMAINE PUBLIC ET DROIT FISCAL

Bien qu'il intéresse au premier chef le régime des contrats administratifs et le droit de la domanialité publique, l'arrêt rendu le 5 mai 2010 à la demande de M. Bernard n'est pas sans incidence sur le terrain fiscal (*CE, 5 mai 2010, n°301.420, M. Bernard : Dr. fisc. 2010, n°29-34, comm. 427, note M. Collet*). Le Conseil d'État y consacre la possibilité pour le gestionnaire du domaine public de modifier unilatéralement les clauses financières des conventions d'occupation domaniale – et en particulier les clauses, très fréquentes en pratique, qui prévoient la prise en charge par le cocontractant de l'administration des impositions assises sur le domaine concédé. Rappelons pourtant que si le pouvoir de modification unilatérale reconnu aux personnes publiques compte parmi les « règles générales applicables aux contrats administratifs » (*CE, 2 févr. 1983, n°34.027, Union des transports urbains et régionaux : Rec. p. 33*), le Conseil d'État exclut traditionnellement que ce principe conduise l'administration à modifier unilatéralement les conditions financières prévues par le contrat (*CE, 16 mai 1941, n°58.205, Commune de Vizille : Rec. CE 1941, p. 93 ; CE, 29 sept. 2000, n°186.916, Société Dezellus Métal Industrie : Rec. p. 381*). À l'inverse, dans son arrêt Bernard, le Conseil d'État reconnaît au gestionnaire du domaine public la faculté de faire usage de son pouvoir de modification unilatérale du contrat d'occupation pour en « modifier les conditions pécuniaires » et notamment, comme en l'espèce, afin de « répercuter sur les amodiataires une partie de la cotisation de taxe foncière mise à sa charge par l'administration fiscale ». Même limitée aux conventions d'occupation domaniale, l'innovation est importante.

Évidemment, la prérogative reconnue au gestionnaire du domaine n'est pas sans limite. L'arrêt Bernard s'efforce en effet d'encadrer le pouvoir de révision octroyé à l'autorité gestionnaire au regard de l'objet même de la convention, ce qui le conduit fort logiquement à s'inspirer des principes relatifs à la révision des conditions tarifaires des

Copyleft – Ius Publicum

permissions unilatérales d'occuper le domaine (v. *CE, 12 oct. 1994, n°123672, Visconti : Rec. CE 1994, p. 442*). Ainsi, aux termes de la décision Bernard, la révision unilatérale des clauses financières doit nécessairement être justifiée par « un fait nouveau survenu postérieurement à la conclusion du contrat ». On suppose qu'un tel fait justificatif peut d'abord tenir à une amélioration des conditions d'usage de l'autorisation domaniale, ou encore à un accroissement des charges – notamment fiscales – pesant sur le gestionnaire, comme c'était le cas en l'espèce.

4. LE CONTROLE EXERCE PAR LES COMPTABLES PUBLICS SUR LES SUBVENTIONS ET SUR LES MARCHES PUBLICS

Versées, en principe, dans le but de favoriser la réalisation d'activités d'intérêt général, les subventions accordées par les collectivités publiques aux personnes privées – association, en premier lieu – font aujourd'hui l'objet d'une réglementation très fine. Indépendamment même des contraintes que le droit de l'Union européenne fait peser sur la délivrance de subventions susceptibles d'être qualifiées d'aide d'État, le droit français s'est considérablement perfectionnée, depuis plusieurs années, pour tenter de prévenir certaines dérives constatées par le passé : sans même parler des cas les plus graves de favoritisme, bon nombre de collectivités locales avaient pris l'habitude de confier à des associations le soin d'assurer à leur place certaines missions d'intérêt général (la gestion de services culturels ou encore d'équipements sportifs, notamment), tout en leur servant de généreuses subventions afin que les tarifs réclamés aux usagers restent modiques. Or, bien souvent, les associations en question pouvaient apparaître comme de simples démembrements de l'administration : en suscitant la création de telles « associations transparentes » puis en participant de manière significative voire exclusive à leur financement, les collectivités publiques pouvaient trouver un moyen commode, quoique illégal, d'échapper aux règles les plus contraignantes de la comptabilité publique, de la fonction public, de la commande publique, etc. (*v. par ex. CE, 11 mai 1987, n°62.459, Divier : Rec. CE, p. 167 ; CE, 5 déc. 2005, n°259748, Département de la Dordogne, AJDA 2006, p. 661*).

Afin de limiter le développement de telles associations et, plus généralement, de prévenir les risques de détournement d'argent public, l'importante loi du 12 avril 2000

Copyleft – Ius Publicum

(n°2000-321) relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations et son décret d'application du 6 juin 2001 (n°2001-495) imposent aux collectivité publiques d'établir une « convention » dès lors qu'elles versent à une personne privée une subvention dont le montent est supérieur à 23.000€. Cette convention doit définir l'objet, le montant et les conditions d'utilisation de la subvention. Or, dans un arrêt du 18 mars 2010 (*C. comptes, 18 mars 2010, n°57188, Commune de Pacé: AJDA 2010, p. 1260, chr. N. Groper et C. Michaut*), la Cour des comptes a eu l'occasion de rappeler le rôle essentiel de prévention des irrégularités que doivent jouer les comptables publics, en cette matière. Il revient en effet à ces fonctionnaires, seuls habilités à manier l'argent public (et, en particulier, à procéder aux opérations de paiement décidées par les « ordonnateurs », c'est-à-dire les gestionnaires publics – fonctionnaires d'autorité ou élus), de vérifier l'existence d'une telle convention de subventionnement et d'en demander la production à la collectivité publique avant de procéder à leur paiement. Dans le cas inverse, la comptable engage sa responsabilité personnelle et pécuniaire vis-à-vis de la collectivité.

Dans la même veine, mais d'une manière peut-être plus contestable, la Cour des comptes a également eu l'occasion de préciser les obligations pesant sur les comptables en matière de marchés publics. Aux termes d'un arrêt du 23 juin 2010 (*C. comptes, 23 juin 2010, n°58.487, Grand port maritime de Bordeaux : Gestion & Finances publiques 2011, p. 152, chr. M. Lascombe et X. Vandendriessche*), la Cour estime que du fait de l'accumulation d'erreurs émaillant manifestement les pièces produites par un ordonnateur, celles-ci ne pouvaient « constituer le support de quelque marché public régulièrement passé ». En s'abstenant de suspendre le paiement des factures en cause, le comptable public engage ainsi sa responsabilité personnelle et pécuniaire. Comme le relèvent les commentateurs de la décision, celle-ci risque fort de provoquer « un raidissement des comptables publics qui pourraient légitimement considérer qu'il leur serait désormais enjoint de ne plus limiter leur contrôle à la production des pièces justificatives, mais d'opérer un véritable contrôle de fond de celles-ci » (*M. Lascombe et X. Vandendriessche, préc., p. 162*). Pourtant, la jurisprudence considère traditionnellement que les comptables publics « n'ont pas le pouvoir de se faire juges de la légalité des décisions administratives » ordonnant les dépenses (*CE, Sect., 5 févr. 1971, n°71.173, Sieur Balme, Rec. p. 105, concl. Grévisse*) ; en effet, pour apprécier la validité des créances, les comptables doivent

Copyleft – Ius Publicum

uniquement exercer leur contrôle « sur le productions des justifications » (id.). L'arrêt du 23 juin 2010 a fait l'objet d'un pourvoi devant le Conseil d'État (juge de cassation des décisions de la Cour des comptes) : celui-ci aura ainsi l'occasion de confirmer ou d'infirmer cet élargissement des missions de contrôle confiées aux comptables publics.

Copyleft – Ius Publicum