



*Nous n'avons volontairement pas corrigé les imperfections de forme qui peuvent apparaître dans chaque copie.*

## Concours interne

5<sup>ème</sup> épreuve d'admissibilité : Finances Publiques

Meilleure copie

Note : 16,5/20

Question n° 1 : les 20 ans de la LOLF : Quelles actions concrètes pour moderniser et simplifier la gestion budgétaire et comptable publique ? Quels leviers de transformation ?

La LOLF (loi organique organisant les lois de finances) a été promulguée il y a tout juste vingt ans, le 1<sup>er</sup> août 2001, aussi apparaît-il particulièrement intéressant de s'interroger sur l'avenir de la gestion budgétaire et comptable public, ces principales dispositions étant entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2006.

Didier Migaud et Alain Lambert entendaient notamment par l'introduction de la LOLF faire entrer les finances publiques dans le 21<sup>ème</sup> siècle en s'attachant à placer la performance et la responsabilisation des gestionnaires notamment au cœur de la gestion budgétaire et comptable publique. Mais la LOLF ne peut s'entendre seule, elle doit être mise en perspective en l'espèce avec le décret dit « GBCP » (gestion budgétaire et comptable publique) du 7 novembre 2012 qui a introduit de nouvelles dispositions pour contribuer à la modernisation de la GBCP, avec la création par exemple des responsables de programme (RPROG).

Aujourd'hui, alors que la LOLF ne semble pas avoir atteint tous les objectifs fixés en matière de performance et de responsabilisation accrue des gestionnaires publics, il paraît pertinent de s'interroger sur les leviers dont disposent les autorités publiques pour transformer et rendre plus efficiente la GBCP, aussi bien du côté des ordonnateurs que des comptables publics.

Dans la mesure où performance et responsabilisation accrue des gestionnaires publics n'ont pas tenu toutes leurs promesses, il convient de mettre l'accent sur ces problématiques tout particulièrement (1) avant d'envisager d'accélérer la fluidification de la chaîne comptable (2).

1. Les évolutions mises en œuvre par la LOLF doivent trouver un nouvel écho tout particulièrement en matière de prise en compte de la performance et de la responsabilisation accrue des gestionnaires publics.

### 1.1 Une modernisation de la GBCP impose de placer la performance au cœur de l'action.

Les pères de la LOLF entendaient donner toute sa place à la performance qui, avant 2001, n'était pas au cœur de l'action publique, pas même dans l'élaboration de la loi de finances où l'organisation en services votés/mesures nouvelles appelait à peu de prise de recul quant aux mesures budgétaires adoptées.

L'introduction des projets annuels de performance (PAP) et rapports annuels de performance (RAP) a mis l'accent sur l'importance de placer la performance au cœur des finances publiques, d'autant plus à l'heure où les finances publiques sont contraintes et nécessitent un assainissement.

Dans son rapport sur l'organisation et la gouvernance des finances publiques, la Cour des comptes a rappelé que la performance doit demeurer une vertu cardinale dans la GBCP.

Plusieurs actions pourraient être menées en la matière. D'une part, il serait important de responsabiliser davantage les ordonnateurs en les invitant à davantage gérer leurs portefeuilles en visant la performance, et à les évaluer eux-même à l'aune de cette performance, et de la qualité de leurs décisions de répartition des crédits et enveloppes budgétaires, que ce soit au niveau RPROG ou des responsables de budget opérationnel (RBOP).

L'élaboration des RAP et PAP ne doit plus constituer un exercice obligé mais un véritable outil au service de l'amélioration de la gestion des deniers publics, au même titre que les conférences de performance organisées avec la direction du Budget doivent retrouver toute leur place pour réellement influencer sur les enveloppes attribuées.

D'autre part, ainsi que le préconise la Cour des comptes, le Parlement, dans son rôle de contrôle de l'utilisation des fonds publics doit être replacer au cœur du dispositif d'évaluation de la performance. Le « printemps de l'évaluation » permettant des échanges thématiques devrait être pérennisé et le vote de la loi de règlement, qui rend compte de la comptabilité générale de l'Etat de l'exercice précédent devrait trouver une place plus importante dans le calendrier parlementaire, même si l'exécutif ne semble pas particulièrement favorable à une telle évolution ;

Enfin, le travail de toilettage des indicateurs de performance doit être poursuivi, pour en réduire le nombre, mais aussi gagner en stabilité et interopérabilité, notamment entre des politiques publiques mises en œuvre par des ministères multiples, comme la sécurité intérieure.

### 1.2. La responsabilisation des gestionnaires publics doit devenir plus effective encore pour moderniser la GBCP.

Au delà de mettre davantage l'accent sur le volet performance auprès des gestionnaires publics, qui doivent être eux-même évalués professionnellement sur cette thématique, une responsabilisation accrue des gestionnaires est attendue.

Les pères fondateurs de la LOLF entendaient accroître la responsabilisation des gestionnaires mais de nombreux freins persistent à commencer par l'existence de mise en réserve de crédits en début d'exercice, l'application du principe d'auto-assurance, mais aussi les pratiques de fléchage qui peuvent limiter les marges de manœuvre des gestionnaires, qu'ils soient RPROG ou RBOP, et plus encore les responsables d'unité opérationnelle (RUO)

Une responsabilisation accrue des gestionnaires permettrait de gagner en efficience, avec des gestionnaires qui seraient davantage en mesure d'utiliser la fongibilité symétrique pour dégager les marges de manœuvre là où elles leur apparaissent les plus pertinentes à mettre en place et à les utiliser au besoin par ailleurs.

Un des leviers consiste donc à limiter notamment le taux de mise en réserve pour dégager des marges de manœuvre et donner plus de responsabilités aux gestionnaires. Si la Cour des comptes ne s'est pas opposée au principe de la mise en réserve, il serait pertinent de définir un niveau maximal de mise en réserve définissable en loi de finances, pour ne plus avoir des taux atteignant plus de 8 % comme ce fut le cas au cours du quinquennat précédent. De même, l'encadrement du « surgel » apparaît un point très important pour préserver des marges de manœuvre.

Enfin, il faut que l'Etat puisse exercer une tutelle effective et de qualité auprès de ses opérateurs pour s'assurer que ces derniers appliquent les mêmes actions en matière de maîtrise de la masse salariale et de performance tout particulièrement, ce qui est d'autant plus essentiel que certaines politiques sont gérées par un seul opérateur à l'image de Pôle emploi, limitant fortement les marges de manœuvre des gestionnaires publics au niveau du ministère de tutelle.

## 2. Des pistes de simplification et de fluidification peuvent être explorées en matière de comptabilité publique

### 2.1. Des mesures ont déjà permis de fluidifier la chaîne comptable mais il existe de nouvelles pistes d'amélioration à envisager

La LOLF et plus encore le décret dit GBCP de 2012 ont permis une fluidification de la chaîne comptable et l'ont modernisée avec un estompement progressif des frontières entre les ordonnateurs et les comptables publics, qui sont les seuls à pouvoir manier les deniers publics, et ont une responsabilité personnelle et pécuniaire en la matière. Parmi les leviers à actionner qui paraissent intéressants, il y a une multiplication des allègements de contrôle de la part des comptables publics avec une incitation plus forte, grâce à des formations dédiées en particulier, à la généralisation du contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD) et du contrôle partenarial avec l'ordonnateur.

Le numérique est un levier de modernisation de la GBCP à utiliser davantage encore avec une possible dématérialisation accrue des documents comptables. Alors que les « workflows » en place dans l'outil informatique Chorus ont déjà permis des allègements et que la révision en 2018 du décret GBCP a accéléré cette tendance à la numérisation, sur le service fait dans l'outil notamment, la numérisation pourrait être plus utilisée encore, notamment dans les services comptables. Les SFACT (services facturiers) regroupant agents relevant de l'ordonnateur et du comptable, qui déplacent la frontière entre les deux missions pourraient être utilement de plus en plus à l'œuvre pour favoriser la fluidification des échanges. \*\*\*

2.2. Le principe de stricte séparation fonctionnelle entre ordonnateur et comptable public ne doit toutefois pas être remis en cause même si de nouveaux aménagements sont possibles en la matière.

Le rapport établi par Jean Bassères et Muriel Pacaud et rendu public en décembre 2020 prône une restriction très large de la RPP des comptables publics en la limitant à la responsabilité sur la caisse. Une évolution de la RPP est à mettre en regard de l'estompement des frontières entre les missions des ordonnateurs et des comptables publics, alors même que leurs régimes de responsabilité continuent à diverger fortement, avec une responsabilité objective et totale du comptable public, beaucoup plus stricte.

Pour autant, et conformément à l'analyse de la Cour des comptes, une telle fusion des régimes de responsabilité n'apparaît pas pertinente à ce stade, le contrôle juridictionnel du comptable public demeurant essentiel pour la qualité de la GBCP.

Toutefois des pistes pourraient être explorées pour améliorer les régimes de responsabilités et rendre plus efficient notamment le contrôle des ordonnateurs, à commencer par le fait d'élargir la possibilité d'engager la responsabilité des ordonnateurs principaux, des élus, pour rendre le contrôle par la CBDF (cour budgétaire discipline financière) plus intéressant, dans la mesure où il ne rend en moyenne que huit arrêts par an, beaucoup d'ordonnateurs en étant exclus.

La fusion de la Cour des comptes et de la CBDF, projet déjà porté par Philippe Séguin en 2009, apparaît la piste la plus pertinente pour agir sur ce volet, mais elle fait l'objet de nombreuses réticences, tout comme la plus grande responsabilité des ordonnateurs en tant que justiciables surtout de la part des parlementaires aussi élus locaux.

Surtout, au delà des régimes de responsabilité, il convient de s'interroger sur les contrôles à priori réalisés par les comptables publics et leur allègement, déjà engagé par la révision du décret GBCP en 2018 avec plutôt un recentrage des contrôles réalisés en amont sur la soutenabilité budgétaire

Le rapport Bassères-Pacaud va assez loin en proposant à terme une suppression au niveau ministériel des CBCM (contrôleurs budgétaires et comptables ministériels), ce qui pourrait soulever de nombreuses oppositions mais aurait le mérite de réinternaliser le volet contrôle budgétaire au niveau des FRRIM, ce qui impliquerait d'engager des moyens pour former d'avantage et professionnaliser les agents dédiés.

Il s'agit là d'actions pouvant être mises en œuvre à moyen terme sans remettre en cause l'équilibre général de la GBCP et le principe central de séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable public en s'attachant à toujours d'appuyer sur la transformation numérique pour améliorer l'efficacité dans un cadre budgétaire contraint.

\*\*\* L'unification du recouvrement est également une voie essentielle à explorer, avec des obstacles à lever à court terme, notamment les transferts complexes à réaliser entre les administrations sociales et fiscales au delà des transferts DGFIP-DGDDI.

Question n° 2 : L'impôt européen aujourd'hui

En juin dernier, le nouveau président des Etats-Unis s'est exprimé en faveur d'une imposition minimum des entreprises, en matière d'impôt sur les sociétés, à un taux minimum de 15 % sur les bénéfices mondialement. Ce projet, qui pourrait voir le jour dans le cadre de l'OCDE fait écho au projet proposé depuis cinq ans maintenant par la Commission européenne, à savoir l'ACCIS (assiette commune et consolidée de l'impôt sur les sociétés) qui rencontre des oppositions de la part de certains Etats membres de l'Union européenne, dans un contexte où l'harmonisation fiscale est à la peine sur le continent européen, laissant davantage place à de la concurrence fiscale.

L'impôt européen peut se définir comme un impôt, c'est à dire un versement effectué par les contribuables au niveau de l'Union européenne. S'interroger sur l'impôt européen en 2021 amène à réfléchir à l'existence même d'un tel impôt à l'heure où les ressources propres traditionnelles de l'UE ne représentent plus qu'une faible partie des ressources propres de l'Union européenne et où l'unanimité requise au Conseil en matière de fiscalité freine l'harmonisation fiscale, alors que les Etats membres demeurent largement décisionnaires les concernant.

Dans ce contexte, existe-t-il réellement un impôt européen dont la collecte permettrait de financer les politiques mises en œuvre par l'UE ou les Etats ne demeurent-ils pas réellement seuls responsables de leur politique fiscale sur leur territoire ?

Il apparaît que l'impôt européen semble constituer une ressource à la marge pour l'UE et que les Etats membres souhaitent préserver leur pouvoir en la matière (1) alors qu'une évolution permettrait d'envisager un financement des politiques publiques européennes par la création de « vrais » impôts européens (2).

1. Les ressources propres traditionnelles prennent la forme d'un impôt européen mais demeurent minoritaires dans le budget européen, alors que l'harmonisation semble la voie privilégiée en matière fiscale.

1.1. L'Union européenne ne dispose pas, contrairement aux Etats membres, d'un droit de lever l'impôt comme elle le souhaite, ce qui influe sur la composition de ses ressources.

Envisager l'existence d'un impôt européen amène à s'interroger sur le pouvoir fiscal dont dispose l'UE. En réalité, l'UE ne collecte pas directement les impôts et les droits de douane et accises, ce sont bien les Etats membres qui collectent ses droits avant transferts au budget, après une ponction de 10 % au titre de cette gestion. Les ressources propres traditionnelles, aujourd'hui principalement les droits de douane après la cotisation « sucre » constituent les seuls vrais impôts européens ils s'appliquent aux frontières du marché intérieur puisque comme le disposent les articles 30 et 110 il n'y a pas d'imposition aux frontières intérieures (TFUE).

La ressource « TVA » ne constitue pas un impôt européen, mais une contribution des Etats membres s'appuyant sur une assiette définie par l'UE auquel s'applique un taux dit normal de 0,3 %. Les impôts européens au sens classique représentent ainsi moins de 20 % des ressources de l'UE. Les traités, à défaut d'instaurer un droit de lever l'impôt au niveau de l'Union européenne proscrirent la création, par les Etats, d'impôt au sein du marché intérieur pour préserver les échanges entre Etats, et donc la suppression des droits de douane.

Toutefois, pour l'heure, au delà des droits de douane et accises, l'Union européenne ne joue qu'un rôle limité, conformément aux traités et à la jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes (CJCE-Finanzamt Köln Altstadt c. Roland) en matière d'impôts directs, même si les Etats doivent respecter le droit européen en la matière.

1.2. L'harmonisation fiscale a jusqu'ici été la voie privilégiée à défaut d'unanimité sur les matières fiscales.

Comme le dispose l'article 113 du traité TFUE, le Conseil peut, à l'unanimité, et conformément à une procédure législative spéciale, arrêter des dispositions touchant à l'harmonisation des législations notamment relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires. C'est ainsi que des mesures ont été adoptées en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) dont la 6<sup>ème</sup> directive sur la TVA de 1977, et le régime transitoire depuis 1993. Mais cela a permis tout au plus une harmonisation au sein des Etats membres sans créer une véritable TVA européenne : limitation du nombre de taux réduits, corridor de taux, principe du pays destinataire en matière de livraisons de biens... sans créer d'impôt européen, la TVA demeurant un impôt national collecté par les Etats et destiné au budget de l'Etat avec pour seul objectif d'adopter des règles communes pour éviter des distorsions de concurrence sur le marché intérieur. L'obligation d'unanimité au Conseil ralentit les évolutions et l'harmonisation, aussi bien en matière de TVA que pour les autres impositions, et la création de véritables impôts européens servant le budget de l'UE et ses politiques semble être particulièrement problématique alors même que les Etats membres peinent à trouver des compromis sur l'harmonisation et continuent pour certains à mener des politiques fiscales non-coopératives à l'image du « ruling », du « sandwich » néerlandais ou des faibles taux d'IS de certains Etats membres, mais aussi de régimes mères filles très favorables.

2. Si l'unanimité au Conseil et les traités eux-mêmes limitent les possibilités de créer des impôts européens, des évolutions sont possible pour donner du sens à la fiscalité européenne et gagner en harmonisation à minima.

2.1. Les Etats membres volontaires doivent à minima proposer plus d'harmonisation et appuyer les propositions de la Commission européenne pour gagner en crédibilité auprès des contribuables

Dans la mesure où avancer à 27 est particulièrement complexe en matière de fiscalité et que les traités européens limitent les marges de manœuvre de l'UE, il faut que les Etats membres volontaires appuient les projets d'harmonisation de la fiscalité proposés par la Commission européenne, voire soit à l'initiative de projets.

Ainsi, même dans le contexte de négociations à l'OCDE sur l'IS, la France devrait continuer à soutenir, en parallèle, le projet d'ACCIS au niveau européen, notamment en cas d'échec des négociations internationales pour une harmonisation de l'IS, même si des problèmes techniques demeurent notamment sur les taux et les risques de concurrence entre Etats membres.

De plus, il faut essayer d'aller plus loin à l'image de la coopération renforcée, dont le projet est à l'arrêt sur une taxe sur les transactions financières, mais aussi sur l'initiative conjointe franco-allemande sur la taxation des entreprises du numérique. A défaut de créer un nouvel impôt européen, une plus grande harmonisation doit être envisagée à l'échelle du continent pour donner du sens à la fiscalité, et avoir un effet d'entraînement grâce à un noyau dur d'Etats engagés.

2.2. Surtout l'UE doit s'appuyer sur les possibilités qui lui sont offertes dans certains secteurs pour créer un impôt, ou des impôts, qui aient du sens et lui permettent de disposer de ressources suffisantes pour développer ses politiques.

Même si l'unanimité est toujours requise, selon la PLS, conformément aux traités, l'UE peut utiliser les marges de manœuvre qui lui sont données pour créer un impôt, voire plusieurs impôts, permettant de financer des politiques européennes emblématiques.

Ainsi, et conformément à ce que préconisait le groupe d'expert de haut niveau sur les ressources propres » présidé par Mario Monti, des impôts européens peuvent être utilement créés par l'UE.

Alors que les dépenses publiques de la France atteignent plus de 60 % du PIB en 2020, et les prélèvements obligatoires 47 % du PIB en 2019, le budget de l'UE est sans commune mesure avec ces données avec un CFP prévoyant un plafond d'à peine 1,6 % du PIB pour les dépenses.

Pour financer les politiques environnementales, la taxe sur les emballages plastiques apparaît pertinente même si là encore elle ne sera pas collectée par l'UE directement mais sur une assiette nationale. De même la création d'un tarif commun extérieur en matière de pollution, pour éviter de halos de pollution et mettre producteurs européens et extérieurs sur un pied d'égalité apparaît là encore particulièrement pertinent.

Ces pistes permettent qui plus est de ménager les contribuables européens, pas directement mis à contribution, donc en ne menaçant pas le consentement à l'impôt, tout en permettant de financer des politiques centrales au niveau de l'UE : politique environnementale et de l'énergie à l'heure du « green deal » européen.

Question n° 3 : les budgets publics doivent-ils toujours être sincères ?

Le principe de sincérité est un principe essentiel en matière de finances publiques mais qui doit s'entendre différemment s'agissant des différentes administrations publiques, et de la loi de finances initiale ou de la loi de règlement concernant le budget de l'Etat.

La LOLF du 1<sup>er</sup> août 2001 prévoit la sincérité des lois de finances alors que la Constitution impose également la sincérité des comptes publics.

A l'heure où la crise sanitaire a, en 2020, amené le vote de nombreuses lois de finances rectificatives, et une différence nette entre prévisions de loi de finances initiales et loi de règlement a été constatée, le principe de sincérité doit-il s'entendre de manière très stricte concernant tous les budgets publics ?

S'il apparaît que le principe de sincérité s'impose normalement aux budgets publics et que son respect est contrôlé (1), il s'agit d'un principe dont le contrôle du respect demeure complexe d'autant plus lorsque des circonstances exceptionnelles interviennent (2).

1. Le principe de sincérité s'est imposé comme un principe à valeur constitutionnelle devant être respecté par les administrations publiques en vertu du droit des contribuables à connaître de l'utilisation des deniers publics.

1.1. Le principe de sincérité s'est affirmé de manière jurisprudentielle avant sa consécration constitutionnelle.

Au regard d'une jurisprudence constante et de l'évolution législative, notamment avec l'adoption de la LOLF, le principe de sincérité devrait être systématiquement respecté en matière de finances publiques. La LOLF dispose ainsi en son article 32 que « les lois de finances présentent de façon sincère l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat ».

La Constitution va plus loin en imposant la sincérité des comptes des administrations publiques dans leur ensemble, incluant les ASSO et les collectivités territoriales auxquelles s'appliquent le principe d'équilibre réel, dont est partie prenante le principe de sincérité.

La certification des comptes notamment permet de vérifier la sincérité des comptes publics.

1.2. Le principe devrait toujours être respecté au nom des vertus qu'il protège.

Le principe de sincérité permet de s'assurer de la bonne utilisation des deniers publics mais surtout au Parlement de s'assurer du respect des règles budgétaires et des annonces de l'exécutif.

Créanciers et contribuables ont ainsi une certaine assurance quant à l'utilisation des deniers publics et le principe de sincérité doit être strictement respecté et contrôlé en loi de règlement qui retrace la comptabilité générale, laissant transparaître une sincérité comptable et un strict respect des règles budgétaires.

Concernant les comptes de l'Etat, l'existence d'une certification par la Cour des comptes, même avec des réserves, donne une certaine assurance quant au respect du principe de sincérité, en retraçant toutes les opérations strictement.

2. S'agissant des prévisions, les budgets devraient davantage respecter le principe de sincérité même s'il est parfois complexe d'anticiper des situations exceptionnelles.

2.1. Les lois de finances initiales n'ont jamais fait l'objet d'une censure par le Conseil constitutionnel malgré des prévisions parfois relativement peu opérationnelles

C'est l'absence d'intention de fausser « les grandes lignes de l'équilibre qu'elle détermine » qui est vérifiée par le juge concernant les lois de finances initiales. Par le passé, le manque de réalisme a pu être relevé mais jamais le Conseil constitutionnel n'a censuré une loi de finances pour cette raison.

Le Haut conseil des finances publiques est chargé depuis la LO du 17 décembre 2012 de vérifier que les hypothèses macroéconomiques retenues sont réalistes, et même si parfois des réserves ont pu être émises, il est complexe d'évaluer une volonté de fausser intentionnellement les prévisions.

Si le principe de sincérité devrait être strictement respecté, des circonstances exceptionnelles peuvent avoir une influence significative sur les prévisions initialement retenues, à l'image de la crise sanitaire, totalement imprévisible de 2020.

Toutefois des alertes ont déjà pu être émises, hors circonstances exceptionnelles, comme en 2017 lors de l'audit par la Cour des comptes avec des prévisions trop optimistes.

2.2. Le HCFP pourrait jouer un rôle plus central en la matière pour les finances de l'Etat.

Doter le HCFP d'un pouvoir d'autosaisine serait une piste intéressante pour lui donner plus de place et permettre de gagner en sincérité.

De plus des moyens supplémentaires pourraient lui être attribuées pour qu'il puisse établir toutes ses propres prévisions macroéconomiques bien en amont du débat budgétaire, de manière indépendante toujours.

Si la sincérité en exécution est un principe auquel il ne doit et peut pas être dérogé, peut-être serait-il possible de davantage communiquer sur le réalisme ou non des prévisions pour gagner en sincérité, dès le stade prévisionnel, en ayant un affichage plus important des hypothèses retenues par l'exécutif