

#### **4 - Les anomalies relatives aux charges et aux produits régaliens**

**136.** Les incertitudes et les désaccords sur la comptabilisation tant des charges de personnel et d'intervention que des produits régaliens conduisent la Cour à formuler une réserve substantielle.

**137.** En 2017, les charges brutes de l'État se sont élevées à 518,7 Md€, dont un quart correspond à la rémunération et aux pensions de ses agents, et un tiers aux transferts en matière économique et sociale (aides, subventions, etc.).

**138.** Sur la même période, l'État a enregistré 457,7 Md€ de produits bruts, dont les deux tiers proviennent des cinq sources d'imposition suivantes : la taxe sur la valeur ajoutée, l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, les droits d'enregistrement et de timbre, et la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques.

**139.** Fin 2017, la Cour constate que, sur le plan comptable, la situation n'a pas évolué au cours de l'exercice :

- des insuffisances significatives affectent toujours le contrôle et l'enregistrement en comptabilité des données relatives aux charges de personnel, aux charges d'intervention et aux produits régaliens ;
- dans ce dernier cas, l'évaluation des créances sur les redevables et le traitement comptable de certaines opérations à caractère fiscal ne donnent pas une image fidèle des droits et obligations de l'État.

#### **Les charges de personnel et d'intervention**

**140.** L'efficacité du contrôle des données relatives à la rémunération des personnels de l'État demeure inégale d'un ministère à l'autre et globalement insuffisante.

**141.** Après l'abandon, fin 2013, du projet de calculateur unique de la paie, l'État a poursuivi la modernisation des processus de rémunération de ses agents (1,9 million environ, soit une charge nette de 88,8 Md€ en 2017). Les transformations profondes que connaissent, à ce titre, les systèmes d'information de gestion des ressources humaines, sur lesquels

l'effort porte en priorité, perturbent la mise en œuvre du contrôle interne de la paie.

**142.** Les vérifications réalisées en 2017 dans les cinq ministères suivants font ainsi apparaître une situation d'ensemble dans laquelle le contrôle interne n'atteint pas encore un degré de maturité propre à garantir la fiabilité des actes de gestion auxquels il s'applique :

- au ministère de l'éducation nationale, qui emploie plus de la moitié des agents de l'État, le suivi des constats effectués dans les douze académies visitées depuis 2014 fait apparaître un pilotage renforcé et une amélioration de la documentation disponible, mais une mise en œuvre qui reste hétérogène et la persistance de lacunes dans la formalisation des contrôles et le suivi de leurs résultats ;
- au ministère des armées, la mise en place d'un dispositif de contrôle interne renforcé des soldes calculées à l'aide du système d'information défaillant Louvois et de leur paiement est désormais achevée, mais les discordances observées entre les résultats des contrôles de premier et de deuxième niveaux témoignent de son importante fragilité ; en bout de chaîne, les écarts constatés entre les sommes décaissées et celles comptabilisées dans Chorus ont, toutefois, à nouveau été limités en 2017 ;
- au ministère de la justice, les pratiques de contrôle sont désormais plus homogènes d'une direction à l'autre, et une documentation des processus et des risques est en cours de constitution ; des faiblesses persistent néanmoins en ce qui concerne la traçabilité des contrôles réalisés ;
- au ministère de la transition écologique et solidaire, l'absence de carte des risques au niveau déconcentré et la formalisation insuffisante des contrôles sont préjudiciables à l'efficacité de ces derniers ;
- au ministère de l'intérieur, un plan d'action vient seulement d'être lancé fin 2017 pour mettre progressivement en place un dispositif de contrôle interne formalisé.

**143.** Les insuffisances de l'analyse et du suivi des dispositifs d'intervention de l'État ne permettent pas le correct enregistrement dans ses comptes des engagements correspondants.

**144.** Pour assurer sa mission de régulateur économique et social, l'État met en œuvre des dispositifs juridiques dits « d'intervention » dans le cadre desquels il réalise des versements de toutes natures à différents bénéficiaires (ménages, entreprises, collectivités territoriales, etc.), selon des conditions et dans un objectif différents d'un dispositif à l'autre. 1 019

dispositifs d'intervention étaient ainsi recensés fin 2017, qui ont représenté une charge annuelle nette pour l'État de 170,2 Md€.

**145.** Tout dispositif qui dépasse 50 M€ de charges annuelles fait normalement l'objet d'une fiche par laquelle l'administration formalise son analyse de la nature et du degré de l'engagement qui en résulte pour l'État à la clôture de l'exercice et, le cas échéant, de la manière dont cet engagement doit être retranscrit dans les comptes (dette non financière, provision, engagement hors bilan).

**146.** En pratique, cependant, la Cour continue d'observer que cette procédure n'est pas suffisante et correctement appliquée :

- dans le cas où, pour un dispositif donné, le montant des charges de l'exercice est inférieur à 50 M€, voire nul, l'État peut néanmoins être engagé à la clôture pour des montants significatifs qui ne sont pas identifiés par la procédure actuelle ;
- lorsqu'un nouveau dispositif est mis en place, une fiche d'analyse n'est pas systématiquement établie, même si le montant de charges dépasse 50 M€ sur l'exercice ;
- les fiches comportent trop souvent des analyses erronées ou incomplètes, ce qui conduit à en réviser, parfois de manière substantielle, les conclusions, et leur mise à disposition des gestionnaires intervient encore tardivement.

**147.** Cette situation entraîne un risque élevé d'erreurs dans les comptes de l'État que le contrôle interne ne suffit pas à compenser. Ainsi, les vérifications de la Cour ont conduit, cette année encore, à prévenir ou corriger des anomalies dans les enregistrements comptables relatifs, par exemple, aux contrats d'apprentissage, au service public de l'énergie ou aux ateliers et chantiers d'insertion.

**148.** La Cour est, par ailleurs, en désaccord avec l'analyse que fait l'administration des dispositifs d'intervention suivants et des conséquences qu'elle en tire dans les comptes de l'État de l'exercice 2017 :

- une dette de 2,9 Md€ aurait dû être comptabilisée fin 2017 au titre de la « dotation de compensation de la réforme de la taxe professionnelle », le caractère annuel du versement et son montant étant fixés par la loi ;

- les subventions versées en 2017 par l'État à SNCF Réseau (2,6 Md€<sup>5</sup>) et SNCF Mobilités (0,3 Md€<sup>6</sup>) ont été comptabilisées en charges de fonctionnement indirect alors qu'elles ont la nature de charges d'intervention ; les engagements pluriannuels correspondants, qui s'élèvent, respectivement, à 28,5 Md€ et 0,7 Md€ fin 2017, ne sont, à tort, pas retranscrits dans les comptes de l'État ;
- les engagements pris par l'État dans le cadre de sa politique de soutien aux énergies renouvelables électriques et à la cogénération ne sont pas mentionnés en hors bilan ; ils sont estimés, fin 2017, à au moins 127,0 Md€ (montant non actualisé) sur la période 2018-2046, et non 49,1 Md€ seulement comme indiqué en annexe des comptes ;
- lorsque l'État confie à un opérateur la mise en œuvre d'un contrat de plan qu'il a conclu avec une région, il reste seul engagé par la signature dudit contrat ; pourtant, dans ce cas, aucun engagement hors bilan n'est enregistré dans ses comptes.

**149.** Le contrôle insuffisant de certains dispositifs d'intervention gérés par le régime général de sécurité sociale fait peser un risque important d'erreurs dans les comptes de l'État.

**150.** Les entités du régime général de sécurité sociale gèrent des dispositifs d'intervention pour le compte de l'État et lui refacturent périodiquement les sommes qu'elles versent aux bénéficiaires de ces dispositifs.

**151.** Dans certains cas, la Cour n'est pas en mesure de se prononcer sur l'exhaustivité et l'exactitude des montants notifiés à l'État et enregistrés dans ses comptes. Ainsi :

- les faiblesses qui continuent d'affecter le contrôle interne et la liquidation des prestations légales gérées par la branche famille pour le compte de l'État, soit 34,4 Md€ tous régimes confondus, conduisent la Cour à maintenir un constat d'audit à ce titre sur les comptes de la branche famille de l'exercice 2017<sup>7</sup> ; en outre, les insuffisances du système d'information et l'absence de partage systématique d'informations entre les acteurs concernés ne permettent pas de

<sup>5</sup> Au titre de la régénération du réseau ferré national et des redevances d'accès pour l'utilisation de ses infrastructures.

<sup>6</sup> Compensation relative à l'exploitation des services nationaux de transport conventionnés.

<sup>7</sup> Cf. Cour des comptes, *Certification des comptes du régime général de sécurité sociale – Exercice 2017*. La Documentation Française, mai 2018, 134 p., disponible sur [www.ccomptes.fr](http://www.ccomptes.fr).

garantir l'exhaustivité et l'exactitude des montants refacturés à l'État, notamment au titre de l'allocation aux adultes handicapés et de la prime d'activité ;

- les contrôles effectués par les caisses d'assurance maladie lors de l'attribution de l'aide médicale d'État (AME) ou au moment de rembourser ses bénéficiaires sont trop limités, alors même que les informations fournies par ces derniers n'ont, pour l'essentiel, qu'une valeur déclarative ; il en résulte une incertitude sur le montant des dépenses facturés à l'État, soit 0,8 Md€ pour 2017 ;
- les insuffisances qui affectent de manière persistante les traitements informatiques et le contrôle interne des mesures d'exonérations de cotisations sociales compensées par l'État à hauteur de 5,3 Md€ en 2017 (dont 2,1 Md€ au titre de nouvelles compensations) conduisent la Cour à maintenir un constat d'audit sur les comptes de l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS) et sur ceux de l'activité de recouvrement de l'exercice 2017<sup>8</sup>.

## Les produits régaliens

**152.** Les insuffisances du contrôle des données fiscales et des traitements qui leur sont appliqués, ainsi que des enregistrements comptables qui en résultent, empêchent la Cour de se prononcer sur la fidélité de l'image que les comptes de l'État donnent de la situation en matière de produits régaliens.

**153.** La gestion des impôts s'appuie sur des applications informatiques anciennes, conçues à l'origine pour en retracer les flux en comptabilité de caisse. Faute de les avoir fait évoluer à l'occasion de la mise en place de la comptabilité générale de l'État en 2006, puis lors de son passage dans Chorus fin 2011, ces applications présentent des limites fonctionnelles importantes et ne sont pas en mesure de répondre aux exigences de la tenue et de l'audit d'une comptabilité fondée sur la constatation des droits et obligations.

**154.** De ce fait, les chaînes actuelles de traitement en matière fiscale font appel à des opérations de masse multiples et complexes, obligent à de nombreuses ressaisies manuelles en comptabilité et rendent nécessaire l'enregistrement d'écritures à fort enjeu financier lors de l'arrêt des comptes plutôt qu'au fil de l'eau. De surcroît, cette situation empêche, en

---

<sup>8</sup> *Idem.*

partie ou totalement selon les cas, de retrouver, à partir des enregistrements comptables, les données de gestion fiscale correspondantes et les pièces justificatives qui les accompagnent, et inversement.

**155.** Tel est le cas, par exemple, de l'application Médoc, utilisée pour recouvrer une large part de la TVA et de l'IS, qui produit des écritures de montants très significatifs au moyen de processus à la fois insuffisamment décrits et complexes à auditer. De même, l'application Alpage, qui enregistre le montant du redressement et des pénalités encourues à la suite d'un contrôle fiscal, n'est pas interfacée avec l'application Médoc, dans laquelle sont ressaisies manuellement ces mêmes informations.

**156.** Cette situation fait courir un risque élevé d'erreurs dans les comptes et nécessite un contrôle interne renforcé tant à l'égard des traitements mis en œuvre que des données qui en sont l'objet. Elle rend également indispensables l'analyse et la justification des enregistrements comptables qui en résultent.

**157.** Or, en dépit des efforts consentis depuis plusieurs exercices pour décrire les processus de la gestion fiscale et les référentiels de contrôle associés (organigrammes fonctionnels, guides de procédure, référentiels), le contrôle interne exclut toujours l'ensemble des traitements automatiques ainsi que les procédures d'évaluation des écritures de fin d'exercice.

**158.** Les données extraites des déclarations fiscales et, plus globalement, les informations transmises par les gestionnaires ne sont pas suffisamment contrôlées pour que leur fiabilité et leur intégrité soient validées préalablement à leur utilisation pour déterminer les écritures à enregistrer en comptabilité. C'est notamment le cas des données relatives aux crédits d'impôt reportés ou imputés par les redevables au titre de l'IS (respectivement 31,3 Md€ et 12,3 Md€ fin 2017).

**159.** En bout de chaîne, la plupart des comptes de charges et de produits, tout comme ceux de bilan par lesquels transitent les flux relatifs à la gestion des impositions et taxes affectées, ne font l'objet d'aucune revue formalisée de la part de l'administration. Lorsque c'est le cas, cette revue n'est, le plus souvent, pas suffisante pour justifier le solde en fin d'exercice. Ainsi, en matière de TVA ou d'IS, les montants bruts des impositions issus des déclarations ne sont pas systématiquement rapprochés de ceux des produits enregistrés sur l'exercice.

**160.** De plus, la nomenclature utilisée pour enregistrer les crédits, les réductions et les remboursements d'impôt accordés aux redevables est beaucoup moins détaillée que celle utilisée pour suivre les produits fiscaux bruts. Sans rechercher l'exacte correspondance des deux nomenclatures,

une codification plus homogène permettrait de mesurer et d'expliquer plus aisément l'évolution des produits fiscaux nets et, le cas échéant, d'identifier des anomalies dans les comptes.

**161.** Enfin, les modalités pratiques d'accès à distance aux pièces justificatives, dispersées jusqu'au niveau le plus déconcentré des services fiscaux, empêchent toujours l'administration centrale de justifier efficacement les comptes et la Cour de réaliser des vérifications probantes.

**162.** La Cour relève une incertitude significative sur l'évaluation des créances fiscales à la clôture de l'exercice.

**163.** Fin 2017, les créances fiscales nettes sur les redevables sont évaluées à 67,1 Md€ à l'actif du bilan de l'État, compte tenu d'une dépréciation de 35,0 Md€.

**164.** Or, cette dépréciation est déterminée sans que le millésime des créances fiscales soit suivi de manière fiable en comptabilité. Cette information est pourtant indispensable pour mesurer l'ancienneté des créances et pour évaluer de manière statistique le risque que certaines d'entre elles ne puissent finalement pas être recouvrées par l'État.

**165.** De même, l'information permettant d'identifier les créances fiscales en situation de litige n'est pas disponible en comptabilité. Cela ne permet pas de les déprécier pour tenir compte du risque qu'un contentieux en cours connaisse une issue défavorable pour l'État.

**166.** Au surplus, les bases fiscales qui servent au suivi des redevables ne sont toujours pas partagées entre la direction générale des finances publiques et la direction générale des douanes et droits indirects. Pourtant, elles portent des informations communes indispensables pour connaître le risque d'insolvabilité des redevables et, le cas échéant, pour déprécier les créances concernées de manière homogène entre les deux réseaux.

**167.** Les comptes de l'État ne présentent pas de manière satisfaisante sa situation au regard de certaines opérations à caractère fiscal.

**168.** La contribution représentative de l'impôt sur les sociétés (CRIS) est versée chaque année par la Caisse des dépôts et consignations en application du régime fiscal dont elle relève. Le Conseil constitutionnel a confirmé<sup>9</sup> qu'il s'agit d'une imposition de toute nature entrant dans le champ de l'article 34 de la Constitution, sur laquelle la Caisse peut imputer

---

<sup>9</sup> Décision n° 89-268 DC du 29 décembre 1989.

les réductions et crédits d'impôt sur les sociétés dont elle bénéficie par ailleurs. Pourtant, elle est présentée, dans les comptes de l'État, comme un produit financier alors qu'il s'agit, en réalité, d'un produit régalien (0,5 Md€ en 2017). Par ailleurs, ce dernier enregistre en produits les acomptes qu'il perçoit au titre de cette contribution au lieu de les inscrire parmi les dettes non financières.

**169.** Les droits et les obligations qui résultent des dispositions liées aux déclarations souscrites en cas de transfert du domicile fiscal hors de France (*Exit Tax*) ne sont pas correctement présentés. Les produits d'impôt sur le revenu sont, en effet, enregistrés de manière anticipée dans les comptes de l'État de 2017 (0,8 Md€) alors qu'ils répondent à la définition d'un engagement hors bilan reçu.

**170.** En l'absence de procédure de recensement, les engagements significatifs reçus par l'État en application de dispositions fiscales en vigueur à la clôture de l'exercice ne sont pas mentionnés en annexe de manière exhaustive. Il en va ainsi de la créance que l'État détient sur les redevables qui, lorsqu'ils contestent leur imposition et demandent un sursis de paiement, doivent systématiquement garantir celle-ci pour en sécuriser le recouvrement. Alors que le solde des créances fiscales concernées s'élève fin 2017 à 7,7 Md€, l'annexe ne mentionne des engagements hors bilan reçus en regard de celles-ci qu'à hauteur de 3,5 Md€.