



Tous droits réservés

DROIT DES FINANCES PUBLIQUES

Séance 2 - Principes budgétaires, comptables et fiscaux

I. Principes budgétaires et comptables	2
A) Le principe d'unité budgétaire	2
1) <i>Les budgets annexes (LOLF, art. 18, I)</i>	3
2) <i>Comptes spéciaux (LOLF, art. 19)</i>	4
B) Principe d'universalité budgétaire (LOLF, art. 6)	5
1) <i>Le principe du produit brut</i>	5
2) <i>Le principe de non-affectation</i>	5
C) Principe d'annualité budgétaire	6
D) Principe de spécialité budgétaire	8
1) <i>La spécialité du vote des crédits</i>	8
2) <i>La spécialité de la présentation des crédits</i>	9
3) <i>Exceptions</i>	10
E) Principe de sincérité budgétaire	11
F) Le principe d'équilibre des finances publiques	11
II. Principes fiscaux	12

I. Principes budgétaires et comptables

Les finances publiques sont régies par six principes généraux, à savoir :

- Le principe d'unité budgétaire (A) ;
- Le principe d'universalité budgétaire (B) ;
- Le principe d'annualité budgétaire (C) ;
- Le principe de spécialité (D) ;
- Le principe de sincérité budgétaire (E) ;
- Le principe d'équilibre des finances publiques (F).

À côté de ces principes traditionnels, la **Constitution** fixe également d'autres principes qui n'appellent pas d'observations particulières :

- Le principe de la compétence exclusive du législateur pour les lois de programmation des finances publiques (cf. Séance 3) ;
- L'objectif à valeur constitutionnelle de bon usage des deniers publics, qui découle des **articles 14 et 15 de la DDHC de 1789**, et qui est expressément reconnu par le Conseil constitutionnel depuis 2003. À ce jour, la portée de ce principe reste cependant très incertaine.

A) Le principe d'unité budgétaire



Définition : En vertu de ce principe, l'ensemble des recettes et des dépenses de l'État doivent être retracées sur un document unique (**art. 6 LOLF**).

Ce principe permet une lecture rapide et globale du budget de l'État, ce qui facilite le contrôle du Parlement sur ce terrain.

Le principe d'unité budgétaire doit cependant être relativisé :

- D'une part, l'État reporte parfois des charges qui lui incombait auparavant sur des organismes dotés de l'autonomie juridique et financière : c'est le phénomène de débudgétisation. Actuellement, la décentralisation en est l'une des causes.
- D'autre part, les opérations de l'État sont matériellement réparties sur trois comptes distincts :

- Le budget général, qui retrace les opérations courantes
- Les budgets annexes **(1)**,
- Et les comptes spéciaux **(2)**.

1) Les budgets annexes (LOLF, art. 18, I)



Définition : Ces comptes spéciaux ne peuvent retracer que les opérations qui répondent cumulativement à trois critères (**Cons. const., 25 juill. 2001, n° 2001-448 DC, §49**) :

- Être réalisées par des services de l'État dépourvus de la personnalité morale ;
- Résulter d'une activité de production de biens ou de prestations de services, exercée à titre principal ;
- Donner lieu au paiement de redevances pour services rendus.



Exemple : Actuellement, il n'existe que deux budgets annexes, confirmés par la **loi de finances pour 2020** :

- « Contrôle et exploitation aériens », relatif aux opérations des services de l'aviation civile chargés de l'organisation du trafic aérien et du guidage des avions ;
- « Publications officielles et information administrative », relatif à l'impression et la vente de nombreux documents publics.

La création d'un budget annexe et l'affectation d'une recette à un tel budget ne peuvent résulter que d'une loi de finances.

Chaque budget annexe comporte une section relative aux « opérations courantes » et une section « opérations en capital », retraçant les opérations d'investissement et les variations de l'endettement.

2) Comptes spéciaux (art. 19 LOLF)

Les comptes spéciaux sont au nombre de quatre :

1) Les **comptes d'affectation spéciale**, qui permettent, par dérogation, d'affecter certaines recettes à des dépenses qui, par nature, sont en relation directe avec elles (**art. 21 LOLF**).



Exemple : Compte « pensions » retraçant l'ensemble des pensions civiles et militaires de retraite et d'invalidité versées aux fonctionnaires et agents publics de l'État.

2) Les **comptes de commerce**, qui retracent des opérations à caractère industriel et commercial effectuées, à titre accessoire, par des services de l'État non dotés de la personnalité morale (**art. 22 LOLF**)



Exemple : Compte « approvisionnement de l'État et des forces armées en produits pétroliers, biens et services complémentaires ».

3) Les **comptes d'opérations monétaires**, qui retracent les recettes et les dépenses à caractère monétaire (**art. 23 LOLF**),



Exemple : Compte « Opérations avec le FMI » ou « émission de monnaie ».

4) Les **comptes de concours financiers**, qui retracent les prêts et avances consentis par l'État, pour une durée déterminée (**art. 24 LOLF**).



Exemple : Compte « Prêts et avances à des particuliers ou à des organismes privés ».



Attention : Les comptes de commerce et d'opérations monétaires, appelés comptes à découvert par opposition aux comptes à crédit, dérogent au principe d'universalité (recettes affectées et possibilité de

compensation).

B) Principe d'universalité budgétaire (LOLF, art. 6)

Ce principe se décompose en deux sous-principes (**Cons. const., 29 déc. 1982, n° 82-154 DC, Loi de finances pour 1983, §20**) : le principe du produit brut (1) et le principe de non - affectation (2).

1) Le principe du produit brut



Définition : Les produits et les recettes doivent être présentés séparément, sans pouvoir être compensés entre eux. Le montant affiché des produits correspond donc à un montant brut, par opposition à un montant net des dépenses liées à la réalisation du produit considéré.

2) Le principe de non-affectation



Définition : Les produits ne doivent être affectés à aucune dépense particulière.

Il existe cependant de nombreuses exceptions (**art. 16 à 24 LOLF**) :

1) Fonds de concours : Les fonds non fiscaux versés par des personnes morales ou physiques pour participer à des dépenses d'intérêt public doivent en principe suivre l'affectation voulue par la partie versante.



Exemple : Dons et legs attribués à l'État.

2) Attributions de produits : Le produit des recettes à caractère non fiscal et les rémunérations des prestations fournies par l'État sont affectés au service concerné.



Exemple : Le produit du remboursement par les collectivités locales des frais de gestion de la fiscalité directe locale est affecté au service de l'État qui gère cette fiscalité.

3) Rétablissements de crédits : Le reversement à un service de l'État des sommes qu'il a indûment payées et le produit de la cession de biens entre services de l'État sont affectés au service considéré.



Exemple : Le fonctionnaire qui perçoit deux traitements le même mois au titre d'une même mission procède au remboursement des sommes perçues en excédent auprès du service considéré.

4) Budgets annexes et comptes spéciaux : L'affectation des produits y est de droit (v. *supra*).

5) Prélèvements sur recettes : Il s'agit de sommes prélevées directement sur les recettes pour être rétrocédées aux collectivités territoriales et à l'Union européenne.

Selon le Conseil constitutionnel, de tels prélèvements ne constituent néanmoins ni une contraction entre recettes et dépenses ni une affectation de recettes (**Cons. const., 29 déc. 1982, n° 82-154 DC, préc., §§ 21 et 22**).

C) Principe d'annualité budgétaire



Définition : Ce principe exige, d'une part, que le Parlement vote le budget pour l'année civile à venir, d'autre part, que le gouvernement exécute ce budget au cours de la même année (**art. 1er LOLF**).

Plusieurs dérogations sont néanmoins prévues :

1) Autorisations d'engagement (AE) et Crédits de paiement (CP) : Les AE permettent de contracter des engagements qui généreront des dépenses sur plusieurs années ; les CP plafonnent les dépenses qui pourront être faites chaque

année en vertu d'une AE (**art. 8 LOLF**). Ce mécanisme concerne tous les crédits, à l'exception des dépenses de personnel.



Exemple : Un ministère peut être autorisé à engager 100 M€ dans un projet prévu sur cinq ans (AE), à hauteur de 20 M€ chaque année (CP).

2) Engagements par anticipation : Il s'agit de dépenses qui, dans les conditions fixées par la loi de finances, peuvent être engagées par anticipation sur les crédits qui ne seront ouverts que l'année suivante (**art. 9 LOLF**).

3) Reports de crédits : En principe les crédits ouverts et les plafonds des autorisations d'emplois fixés au titre d'une année ne créent aucun droit au titre des années suivantes.

Toutefois, les reports de crédits permettent de déroger à cette règle : par arrêté conjoint du ministre des Finances et du ministre intéressé, publié avant le 31 mars de l'année N+1, les crédits non consommés au cours de l'exercice peuvent ainsi être reportés (**art. 15 LOLF**).



Attention : Les conditions auxquelles sont soumis les reports diffèrent selon qu'est en cause une AE (report sur le même programme, sans pouvoir servir à majorer les crédits de personnel) ou un CP (report sur le même programme, dans la limite de 3 % des crédits initiaux, sans exclusion des dépenses de personnel).

4) Période complémentaire : Période qui court au plus tard jusqu'au 20 janvier de l'année N+1, au cours de laquelle il est possible :

- De comptabiliser les recettes et/ou les dépenses de l'exercice de l'année N ;
- D'exécuter les recettes et les dépenses prévues par une loi de finances rectificative promulguée au mois de décembre de l'année N, ce qui permet de rattacher à l'année N les opérations réalisées jusqu'au 20 janvier N+1.

5) Lois de programmation des finances publiques (LPFP) : Prévues à l'**article 34 de la Constitution**, ces lois ordinaires se composent d'un ensemble de prévisions macro-

économiques proposant une stratégie de redressement des finances publiques, par une maîtrise de la dépense publique, dans un cadre pluriannuel de 3 ans minimum.

Ces lois ne remettent pas véritablement en cause le principe de l'annualité budgétaire, car elles se bornent à cadrer la trajectoire financière globale de l'ensemble des administrations publiques (APU), des organismes divers d'administration centrale (ODAC), des administrations publiques locales (APUL) et des administrations de Sécurité sociale (ASSO).

Les LPFP ne sont pas des lois de finances, et leurs dispositions ne contraignent ni le Gouvernement ni le Parlement.

Avant leur adoption par le Parlement, ces lois sont néanmoins soumises à l'avis du Haut Conseil des finances publiques et à celui du Conseil d'État.

D) Principe de spécialité budgétaire



Définition : Le principe de spécialité budgétaire (ou « spécialité des crédits ») a pour objet de permettre au Parlement d'exercer un contrôle étroit sur l'emploi des deniers publics.

Ce principe est constitué par deux autres sous-principes : la spécialité du vote des crédits (1) et la spécialité de la présentation des crédits (2).

1) La spécialité du vote des crédits



Définition : Les crédits sont votés par mission, c'est-à-dire, un ensemble d'au moins deux programmes (**Cons. const., 15 déc. 2005, n° 2005-530 DC, Loi de finances pour 2006**) qui concourent à une politique publique définie relevant d'un ou plusieurs ministères.

Le gouvernement est seul compétent pour créer de nouvelles missions.

Le Parlement peut cependant modifier la répartition des crédits entre les programmes de la mission.



Exemple : Le programme « égalité entre les femmes et les hommes » comprend cinq actions (égalité dans la vie professionnelle, économique, politique et sociale ; promotion des droits, de la prévention et de la lutte contre les violences sexistes ; soutien du programme ; actions de soutien ; prévention et lutte contre la prostitution et la traite des êtres humains).

2) La spécialité de la présentation des crédits



Définition : La spécialisation dans la présentation des crédits consiste à détailler l'autorisation budgétaire afin que chaque crédit ait une destination déterminée.

Soit un **programme**, c'est-à-dire :

- Une action ou un ensemble cohérent d'actions poursuivant des objectifs précis, relevant d'un même ministère (**art. 7 LOLF**),
- Qui sont en outre organisés en titres (dotations des pouvoirs publics, dépenses de personnel, dépenses de fonctionnement, charges de la dette de l'État, dépenses d'investissement, dépenses d'intervention, dépenses d'opérations financières) ;

Soit une **dotation**, c'est-à-dire, une unité de spécialisation des crédits qui regroupe :

- D'une part, les dépenses des « pouvoirs publics » (Présidence, Parlement, Conseil constitutionnel, Haute Cour, Cour de justice de la République),
- D'autre part, les dépenses accidentelles et imprévisibles destinées à faire face aux calamités. Ces dépenses sont regroupées au sein d'une mission « provisions ».



Attention : Les crédits attribués à un programme ne pourront être utilisés que dans ce cadre, sans pouvoir être utilisés pour d'autres programmes. Cela étant, à l'intérieur d'un même programme, le responsable est libre de répartir les crédits comme il le souhaite (fongibilité des crédits).

Seule exception : les crédits attribués aux dépenses de personnel d'un titre ne peuvent pas être augmentés par des crédits d'un autre titre, bien qu'ils puissent à l'inverse augmenter les crédits d'un autre titre (on parle de « fongibilité asymétrique »).

3) Exceptions

La **LOLF** prévoit des exceptions au principe de spécialité.

1) La mission « provisions » (v. supra) est dotée de crédits globaux.

2) Les virements de crédits (art. 12 LOLF) permettent de modifier la répartition des crédits entre programmes d'un même ministère, c'est-à-dire, d'en modifier la nature.

Leur montant global est plafonné à 2 % des crédits ouverts par la loi de finances de l'année pour chacun des programmes concernés. Ils sont par ailleurs effectués par décret pris sur le rapport du ministre des Finances et après information des commissions des finances de chacune des deux Assemblées, ainsi que d'autres commissions concernées.

3) Les transferts de crédits (art. 12 LOLF) permettent de modifier le ministère responsable de l'exécution de la dépense, et non la nature de cette dernière. De tels transferts ne sont admis que dans la mesure où l'emploi des crédits ainsi transférés, pour un objet déterminé, correspond à des actions du programme d'origine. La procédure est la même que pour les virements de crédits.

4) Les fonds spéciaux (ou « secrets ») sont des crédits à la libre disposition du Premier ministre pour les opérations couvertes par le secret défense, effectuées par les services dits secrets (DGSI, DGSE) et relatives à la sécurité intérieure et extérieure de l'État. L'usage de ces crédits est contrôlé par une commission spéciale.

5) Le budget des Assemblées : Chaque Assemblée prépare son budget et le perçoit sous la forme d'une enveloppe globale de crédits, par la loi de finances. L'exécution en est contrôlée par une commission parlementaire spéciale.



Attention : Les fonds spéciaux et le budget des Assemblées ne sont pas régis par la **LOLF**.

E) Principe de sincérité budgétaire



Définition : Suivant l'**article 32 de la LOLF**, « Les lois de finances présentent de façon sincère l'ensemble des ressources et des charges de l'État. Leur sincérité s'apprécie compte tenu des informations disponibles et des prévisions qui peuvent raisonnablement en découler. »

Le contrôle est exercé sur le terrain de la surévaluation des recettes, la sous-évaluation des dépenses (via la débudgétisation notamment) et la bonne estimation de l'équilibre général voté par la loi de finances.

Quel que soit l'objet du contrôle, le Conseil constitutionnel n'exerce cependant qu'un contrôle restreint des lois de finances. Celui-ci, en effet, tient compte notamment de l'irréductible incertitude qui entoure l'évaluation des recettes, des dépenses et de l'équilibre.



Exemple : Le Conseil constitutionnel ne contrôle pas le montant des AE et des CP (**Cons. const., 29 déc. 2009, n° 2009-599 DC, §7**). Plus largement, le Conseil constitutionnel, saisi à de nombreuses reprises sur ce terrain, n'a jamais prononcé de censure pour manquement au principe de sincérité.

Le Conseil constitutionnel subordonne par ailleurs l'atteinte au principe de sincérité à l'existence d'une intention de fausser les grandes lignes de l'équilibre (V. par ex. **Cons. const., 25 juill. 2001, n° 2001-448 DC, LOLF**).



Attention : Le contrôle est beaucoup plus sévère lorsqu'il s'agit pour la Cour des comptes de contrôler les lois de règlement. Le principe de sincérité s'assimile alors à un principe d'exactitude.

F) Le principe d'équilibre des finances publiques

Consacré par le **TSCG du 1er janvier 2013**, ce principe postule pour rappel diverses obligations à la charge de l'ensemble des administrations publiques, qu'elles relèvent de l'État, des collectivités territoriales ou même de la Sécurité sociale (cf. Séance 1).

1) La « règle d'or » : Le budget des administrations publiques doit être excédentaire ou à tout le moins en équilibre.

2) Les « objectifs à moyen terme » (OMT) : Les États membres de l'Union européenne doivent s'efforcer de réduire leur solde structurel. En ce sens, ils doivent se fixer des OMT en la matière, sur une période qui ne peut être inférieure à trois ans. Ils doivent corrélativement s'assurer d'une convergence rapide vers cet objectif.

Par ailleurs, les OMT doivent en principe être supérieurs à 0,5 % du PIB, mais ils peuvent être égaux à 1 % soit lorsque la dette publique est inférieure à 60 % du PIB, soit en cas de circonstances exceptionnelles sur lesquelles l'État n'a pas d'emprise.



À retenir : Les OMT sont déterminés en fonction du niveau de la dette publique brute, du rythme de réduction de la dette et des perspectives de dépenses associées au vieillissement démographique.

Un mécanisme de correction est déclenché automatiquement si des écarts importants sont constatés par rapport à l'objectif à moyen terme ou à la trajectoire d'ajustement propre à permettre sa réalisation. Ce mécanisme comporte l'obligation pour la partie contractante concernée de mettre en œuvre des mesures visant à corriger ces écarts sur une période déterminée.

Lorsque le déficit excède 3 % du PIB, les sanctions sont quasi automatiques.

II. Principes fiscaux

En matière fiscale, la Constitution énonce deux grands types de principes.

Les premiers se rapportent pour l'essentiel au **processus d'élaboration de la loi fiscale** :

- **Compétence de principe du législateur :** En vertu de l'**article 34 de la Constitution**, le législateur a une compétence exclusive, d'une part, pour la détermination des règles relatives au taux, à l'assiette et aux modalités de recouvrement des impositions de toute nature, d'autre part, pour le vote de la loi de finances.

- **Principe d'annualité de l'impôt :** Le Parlement doit autoriser chaque année la levée des impôts. En pratique cette autorisation intervient lors du vote de la loi de finances.

D'autres principes s'intéressent plutôt au **contenu de la loi fiscale** :

- **Encadrement de la rétroactivité de la loi fiscale :** Si elle n'est pas prohibée, la rétroactivité en matière fiscale est néanmoins strictement encadrée.



Exemple : Ainsi, le législateur ne peut, sans un motif d'intérêt général suffisant, ni porter atteinte aux situations légalement acquises ni remettre en cause les effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations.

- **Principe d'égalité devant les charges publiques (art. 13 DDHC) ;**
- **Principes de nécessité et de proportionnalité des peines (art. 8 DDHC)** qui encadrent le droit fiscal répressif.