

INSTRUCTION CODIFICATRICE

N° 06-001-P-R du 12 janvier 2006

NOR : BUD R 06 00001 J

Texte publié au **Bulletin Officiel de la Comptabilité Publique**

COMPTABILITÉ DE L'ÉTAT

ANALYSE

Livre 2 - Produits

Tome 1 - Principes normatifs et rôle des acteurs

Date d'application : 01/01/2006

MOTS-CLÉS

COMPTABILITÉ ; ADMINISTRATION DE L'ÉTAT ; NORME COMPTABLE ; RECOUVREMENT ; APUREMENT

DOCUMENTS À ANNOTER

Néant

DOCUMENTS À ABROGER

Néant

DESTINATAIRES POUR APPLICATION

ACT	RGP	PGT	TPGR	TPG	DOM	CRP	TGAP	TGE	TGCST	RF	COM	DCM
BA	AAPP	DF	RIEP	SIA	ACPE	FTPA	IP	DP	DSF	DD		

DIFFUSION

CS

DIRECTION GÉNÉRALE DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE
6° Sous-Direction - Bureau 6B

Le Livre 2 de l'instruction comptable de l'État traite des produits.
Il se réfère aux normes n^{os} 3, 4 et 9 du recueil des normes de l'État et a pour objet de
présenter le traitement comptable des produits et recettes budgétaires.

Ce Livre entre en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2006.

Paris, le 6 janvier 2006

Pour le Ministre et par délégation,
La Chef de service
de la Fonction comptable de l'État

Nathalie MORIN

LIVRE 2

PRODUITS

PRÉAMBULE

Les articles 27 à 31 de la Loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2001 posent les principes de la nouvelle comptabilité de l'État, qui se définit comme une comptabilité à trois dimensions.

Aux termes de l'article 27 de la L.O.L.F., « l'État tient une comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires et une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations. En outre, il met en œuvre une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes¹ actions engagées dans le cadre des programmes ».

La comptabilité budgétaire, (comptabilité dite de caisse) est définie par l'article 28 de la L.O.L.F. qui précise, s'agissant notamment des recettes budgétaires, que ces dernières « ... sont prises en compte au titre du budget de l'année au cours de laquelle elles sont encaissées par un comptable public ».

La comptabilité de caisse est destinée à retracer l'exécution des recettes et des dépenses budgétaires, et doit permettre de vérifier la conformité de cette exécution à l'autorisation donnée par le vote du parlement.

La comptabilité générale de l'État est fondée, en application de l'article 30 de la L.O.L.F., « ...sur le principe de la constatation des droits et des obligations. Les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement ».

La comptabilité générale doit permettre de mieux retracer tous les produits de l'État, en les constatant dès leur naissance.

La comptabilité budgétaire

À l'instar du dispositif mis en place antérieurement avec la classe 9, la comptabilité générale de l'État reste le support de la comptabilité budgétaire (faits générateurs : encaissement pour les recettes budgétaires et paiement pour les dépenses budgétaires).

Ainsi, les recettes encaissées sont comptabilisées au crédit des comptes de créances de classe 4 assorties de spécifications comptables constitutives de la nomenclature des recettes du tableau A des voies et moyens². Cette comptabilisation a lieu en contrepartie du débit d'un compte de règlement, d'un compte transitoire créditeur, d'un compte d'attente créditeur ou d'un compte de liaison.

Les opérations sont donc comptabilisées en comptabilité générale de l'État lors de la naissance du droit et en comptabilité budgétaire lors de l'encaissement pour les recettes.

Parallèlement, s'agissant des dépenses - afférentes aux recettes - qu'il s'agisse d'une charge ou d'une diminution de produits (dépense en atténuation de recettes) pour le budget de l'État, la spécification comptable associée au compte de classe 4 est composée de la nouvelle structuration des dépenses en mission, programme et action (plus un caractère alphanumérique renvoyant au compte par nature) ainsi qu'une spécification non comptable constituée du code ministère.

¹ Ce point n'est pas développé dans les instructions du palier 2006.

² Celle-ci est composée de la ligne de recette sur 4 caractères, 2 caractères supplémentaires précisant la nature de l'opération et la direction concernée.

PRÉAMBULE (suite et fin)

Les produits sont visés par les normes n° 3 relative aux produits régaliens, n° 4 relative aux produits de fonctionnement, d'intervention et financiers et enfin n° 9 sur les créances de l'actif circulant. De manière plus marginale, la norme n° 2 relative aux charges est également appliquée s'agissant des charges permettant l'apurement des créances.

Exemple : *les remises et admissions en non-valeur.*

Seront ainsi successivement exposées dans cette partie les diverses catégories de produits et les principes normatifs applicables à

ceux-ci, ces points faisant par la suite l'objet de développement dans chacun des Tomes du présent Livre.

Il convient toutefois de préciser à ce stade que l'application des normes telles que décrites ci-après présuppose que les systèmes d'information soient en mesure d'assurer la comptabilisation selon ces standards. C'est ainsi que dans l'attente des nouveaux systèmes d'information (cette période est dénommée palier 2006), les modalités de comptabilisation des opérations peuvent être différentes des principes normatifs.

SOMMAIRE

PRÉAMBULE	2
TOME 1	
PRINCIPES NORMATIFS ET RÔLE DES ACTEURS	6
TOME 2	
PRODUITS ET CRÉANCES LIÉS A L'IMPÔT	15
TITRE 1	
Évolutions réglementaires.....	39
TITRE 2	
Impôts d'État.....	78
TITRE 3	
Impôts pour le compte de tiers	226
TITRE 4	
Avances aux collectivités locales et redevance audiovisuelle.....	311
TOME 3	
AMENDES ET AUTRES PÉNALITÉS	340
TITRE 1	
Principes normatifs	349
TITRE 2	
Amendes réseau de la direction générale de la Comptabilité publique.....	355
TITRE 3	
Amendes réseaux direction générale des Impôts / direction générale des Douanes et des Droits indirects	403
TOME 4	
AUTRES PRODUITS ET CRÉANCES	459
TITRE 1	
Évolutions réglementaires.....	487
TITRE 2	
Produits domaniaux	520

SOMMAIRE (suite et fin)

TITRE 3	
Produits et créances étrangers à l'impôt et au domaine.....	540
TITRE 4	
Fonds de concours et attributions de produits.....	667
TITRE 5	
Fonds structurels européens	737
TITRE 6	
Rétablissement de crédits	808
TOME 5	
PRODUITS RECOUVRÉS POUR LE COMPTE DE TIERS	934
TITRE 1	
Produits recouvrés pour le compte des organismes sociaux	956
TITRE 2	
Produits recouvrés pour le compte d'autres correspondants.....	995
TITRE 3	
Taxes d'urbanisme	1083
TITRE 4	
Redevance d'archéologie préventive	1123
TOME 6	
RATTACHEMENTS DE PRODUITS À L'EXERCICE	1175
TITRE 1	
Les produits à recevoir	1178
TITRE 2	
Les produits constatés d'avance.....	1184

Tome 1

**PRINCIPES NORMATIFS
ET RÔLE DES ACTEURS**

SOMMAIRE

1. Principes normatifs	9
1.1. Les principes de comptabilisation applicables aux produits sont de deux ordres	9
1.1.1. Le passage des produits régaliens bruts aux produits régaliens nets	9
1.1.2. Le rattachement des produits à l'exercice	10
1.2. Les principes de comptabilisation applicables aux créances de l'actif circulant.....	11
1.3. La traduction des principes normatifs dans les états financiers de l'État	11
2. Rôle des acteurs	12
2.1. Présentation.....	12
2.2. Une stabilité des principes généraux gouverne la relation ordonnateur et comptable	13
2.3. Une multiplication des acteurs destinée à améliorer le recouvrement des produits de l'État	13
2.4. Les outils informatiques	14

Les produits de l'État présentent des spécificités par l'importance de leur montant mais également quant à leur nature. Il convient en effet de distinguer parmi ceux-ci les produits qui relèvent de l'exercice de la souveraineté de l'État appelés produits régaliens, des produits qui correspondent à des ventes de biens ou de prestations de service, à la détention d'actifs financiers mais également au paiement de redevance par les tiers.

Le caractère exorbitant des produits régaliens perçus sans contrepartie directe pour les tiers constitue en ce sens une spécificité de l'État et de manière générale de l'ensemble des collectivités publiques et n'a pas d'équivalent dans la comptabilité des entreprises. Il s'illustre principalement par les impôts, taxes assimilées ainsi que les amendes.

En revanche, les produits liés à des ventes de biens et des prestations de services, à la détention d'actifs financiers ou à la perception de redevances liées à l'utilisation d'actifs ne présentent pas de caractère spécifique et se retrouvent de manière générique dans le monde de l'entreprise. Ces produits sont classés en catégorie homogène à l'instar du plan comptable général, à l'exception de la notion de produits exceptionnels qui ne trouve pas d'application pour l'État. Cette dernière classe de comptes (comptes 77X) est utilisée d'ailleurs pour retracer les produits régaliens de l'État¹ :

- les produits de fonctionnement se rapportent à l'activité ordinaire de l'État,

exemple : une prestation de services effectuée par un service de l'État ;

- les produits d'intervention correspondent à des subventions et des participations reçues de tiers,

exemple : une subvention reçue de l'Union européenne ;

- les produits financiers se rapportent aux immobilisations financières, à la trésorerie, aux dettes financières et aux instruments à terme,

exemple : des produits des créances non immobilisées.

Enfin, il convient de noter que sont également comptabilisées dans les comptes de l'État, les sommes dues à des tiers (collectivités publiques ou autres) pour lesquelles l'État assure le recouvrement et qui sont constitutives pour celui-ci d'obligations.

Parallèlement, les produits et obligations évoquées supra font l'objet d'une comptabilisation en créances de l'actif circulant ; il s'agit de créances qui n'ont pas vocation à être immobilisées et dont dispose l'État sur des clients dans le cadre de son activité ordinaire et des redevables dans le cadre de son activité régalienn².

Ces créances dues à l'État peuvent être attribuées à des collectivités publiques,

exemple : les collectivités locales.

¹ Les comptes de charges et de produits sont mouvementés au fil de l'eau par les acteurs cités par ailleurs.

² Il convient de noter que la notion de redevable n'est pas uniquement utilisée pour la comptabilisation des produits régaliens et donc de l'activité régalienn^e de l'État mais qu'elle est également utilisée aussi par exemple pour des produits de fonctionnement.

1

PRINCIPES NORMATIFS

Les principes normatifs applicables aux produits (et aux créances) visent à assurer une comptabilisation des produits de l'État conformément aux principes généraux de la comptabilité d'exercice, les comptes de l'État devant retracer l'ensemble des droits et obligations au titre de ces produits.

Ces principes tiennent compte de la spécificité des produits et notamment de l'importance du poste que constituent les produits régaliens, résultat des prérogatives exorbitantes de puissance publique de l'État.

Ils trouvent enfin leur traduction dans les états financiers (compte général de l'État).

□ **1.1. LES PRINCIPES DE COMPTABILISATION APPLICABLES AUX PRODUITS SONT DE DEUX ORDRES**

1.1.1. Le passage des produits régaliens bruts aux produits régaliens nets

Ce principe conduit à la définition du produit net qui sera in fine recouvré et/ou payé spontanément par le tiers. Ce passage s'effectue par la réfaction au produit brut des décisions d'apurement qui remettent en cause le bien-fondé de la créance et en matière fiscale, des obligations de l'État.

Le produit net n'est utilisé que dans le cadre des produits régaliens ; pour les autres produits, ceux-ci viennent en réduction des charges afin d'aboutir aux charges nettes.

Il conduit à une comptabilisation dans les comptes de l'État sans aucune contraction ou compensation de l'ensemble des droits (produits bruts) et obligations (obligations fiscales) également diminué des décisions d'apurement précitées.

La norme n° 9 précitée traite également de la distinction et de la comptabilisation des décisions d'apurement des créances en fonction du caractère fondé ou non de la créance initialement comptabilisée. Une distinction est en effet effectuée entre les décisions d'apurement qui remettent en cause le bien-fondé de la créance qui sont traitées comme des réductions de produits,

***exemple :** le dégrèvement d'impôts à la direction générale de la Comptabilité publique ou la décharge de droit à la direction générale des Impôts,*

et les décisions d'apurement qui ne remettent pas en cause le bien-fondé de la créance qui sont traitées comme des charges,

***exemple :** les admissions en non-valeur en matière d'impôt ou les surséances en matière d'amendes.*

L'obligation fiscale correspond à l'impôt dont se prive l'État pour des raisons de politique économique et/ou sociale,

exemple : *les crédits d'impôts-formation en matière d'impôt sur les sociétés dont la finalité est d'inciter les personnes soumises à l'impôt sur les sociétés à investir dans la formation de son personnel ou la prime pour l'emploi en matière d'impôt sur le revenu dont la finalité est de permettre aux contribuables ayant une activité salariée et non imposable/faiblement imposable de bénéficier d'une redistribution de pouvoir d'achat.*

1.1.2. Le rattachement des produits à l'exercice

Les produits régalien sont rattachés à l'exercice au cours duquel ils sont acquis à l'État sous réserve qu'ils puissent être mesurés de manière fiable. C'est ainsi que la norme n° 3 définit un critère de rattachement théorique,

exemple : *la réalisation de la matière imposable pour l'impôt sur le revenu.*

Mais elle tempère par un critère de rattachement plus pratique (qui pourra être postérieur au critère théorique) constitué notamment par la déclaration de la matière imposable ou encore l'émission du titre de perception/rôle.

Schématiquement, les critères efficaces de rattachement appliqués par les normes n°s 3, 4 et 9 sont les suivants :

☞ *s'agissant des produits régalien*

- au moment où a lieu l'opération imposable,

exemple : *la taxe intérieure sur les produits pétroliers ;*

- au moment où la matière imposable est déclarée,

exemple : *l'impôt sur le revenu.*

☞ *s'agissant des produits de fonctionnement*

- au moment de la livraison du bien ou de la réalisation de la prestation de service.

☞ *s'agissant des produits d'intervention*

- c'est l'établissement de l'acte accordant la subvention ou la participation,

exemple : *octroi d'une participation de l'Union européenne.*

☞ *s'agissant des produits financiers*

- dans le cadre de produits financiers constituant des gains, c'est la constatation de ces gains ;
- dans le cadre des primes, c'est la quote-part de la prime calculée selon une méthode actuarielle.

❑ 1.2. LES PRINCIPES DE COMPTABILISATION APPLICABLES AUX CRÉANCES DE L'ACTIF CIRCULANT

Les créances comptabilisées à l'actif peuvent avoir comme contrepartie un produit de l'État si les conditions de comptabilisation des produits sont remplies,

exemple : l'impôt sur le revenu,

ou un compte de passif lorsque ces conditions ne sont pas remplies,

exemple : les impôts locaux.

Par ailleurs, la comptabilisation des décisions d'apurement des créances diffère selon qu'elles portent sur des créances recouvrées pour le compte de tiers¹ ou sur des créances recouvrées pour le compte de l'État ; dans cette dernière catégorie, les modalités de comptabilisation des décisions d'apurement sont différentes selon que celles-ci remettent en cause ou non le bien-fondé des créances.

Ainsi, les décisions d'apurement qui remettent en cause le bien-fondé de la créance sont-elles comptabilisées en diminution des produits bruts alors que les décisions qui ne remettent pas en cause le bien-fondé de la créance sont comptabilisées en charges de fonctionnement.

Enfin, il convient de ramener la valeur comptable des créances à la valeur d'inventaire, correspondant aux flux de trésorerie attendus. Dans ce cas, la diminution de la valeur des créances, pour des causes non jugées irréversibles, est constatée par une dépréciation.

Cette dotation aux dépréciations² est calculée soit à partir de chaque créance comme dans le monde de l'entreprise, soit à partir d'une estimation statistique. La norme n° 9 précise que cette dernière méthode est utilisée pour les créances de l'État, eu égard au fait à l'importance et l'hétérogénéité des créances de l'État.

❑ 1.3. LA TRADUCTION DES PRINCIPES NORMATIFS DANS LES ÉTATS FINANCIERS DE L'ÉTAT

L'objectif des états financiers est de donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière, ainsi que du résultat des entreprises. Dans le cas de l'État, l'article 27 de la Loi organique reprend les deux premiers items mais ne fait pas de référence au résultat.

¹ Lorsque l'État supporte le risque de non paiement, les décisions d'apurement sont comptabilisées en charges d'intervention alors que dans le cas où l'État ne supporte pas celui-ci, les décisions d'apurement sont comptabilisées en diminution de l'obligation de l'État.

² Il s'agit d'une charge de fonctionnement pour les créances recouvrées pour le compte de l'État et d'une charge d'intervention pour les créances recouvrées pour le compte de tiers (lorsque l'État supporte le risque de non paiement).

Le compte de résultat de l'État présenté en trois parties intègre le tableau des produits régaliens nets détaillé par catégorie (produits fiscaux et autres produits régaliens), c'est-à-dire les produits nets des obligations fiscales de l'État en matière fiscale et des décisions qui remettent en cause le bien-fondé des créances initialement comptabilisées mais également le tableau des charges nettes qui reprend les autres produits (ce dernier tableau présente ainsi le montant des charges nettes des produits d'activités correspondants).

L'annexe qui fait partie intégrante des états financiers comprend la table de passage des produits régaliens bruts aux produits régaliens nets et intègre donc les obligations fiscales et les décisions précitées mais présente également les produits à recevoir, les produits constatés d'avance et les produits à étaler.

Enfin, l'annexe précise les méthodes d'évaluation des dépréciations de créances.

2

RÔLE DES ACTEURS

□ 2.1. PRÉSENTATION

Les acteurs intervenants dans le cycle des produits ne voient pas leur rôle intrinsèquement modifié par la Loi organique et celui-ci est adapté lorsque cela est nécessaire au nouvel environnement budgétaire et comptable. Deux nouveaux dispositifs entrent toutefois en application en 2006. Tout d'abord, une expérimentation dans le cadre du recouvrement des produits étrangers à l'impôt et au domaine au niveau central distingue désormais deux acteurs comptables : le comptable chargé de la comptabilité et le comptable chargé du recouvrement. Par ailleurs, les départements comptables ministériels (D.C.M.) deviennent comptables principaux et se voient assignés sur leur caisse certaines recettes.¹

Les acteurs du cycle produits illustrent les termes du décret du 29 décembre 1962 portant règlement sur la Comptabilité publique qui précise dans ses articles 63 et suivants le rôle des ordonnateurs et des comptables.

Les ordonnateurs émettent les ordres de recettes destinés à assurer le recouvrement des créances de l'État et transmettent ceux-ci aux comptables assignataires (comptables directs du Trésor, comptables des administrations financières, comptables des comptes spéciaux et comptables des budgets annexes). S'agissant du recouvrement des impôts, celui-ci est assuré par les comptables directs du Trésor et les comptables des administrations financières.

Le cycle des produits se caractérise par le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables mais également par la multiplicité des acteurs, au regard de la grande variété de produits recouverts et encaissés par l'État mais aussi par le développement des nouveaux systèmes d'information et particulièrement de moyens techniques destinés à améliorer le recouvrement des produits et donc par voie de conséquence, la situation financière de l'État.

¹ Lors du palier 2006, quatre départements comptables ministériels sont comptables de plein exercice (D.C.M. des ministères des Affaires étrangères, de l'Intérieur, de la Défense et de l'Agriculture), les autres D.C.M. intégrant le dispositif en 2007.

❑ 2.2. UNE STABILITÉ DES PRINCIPES GÉNÉRAUX GOUVERNE LA RELATION ORDONNATEUR ET COMPTABLE

Le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables induit que les opérations liées à la naissance des produits (réalisation des prestations par les services de l'État, calcul de l'impôt par les services d'assiette, ...) et les opérations tendant au recouvrement des créances issues de ceux-ci relèvent de deux sphères différentes, ordonnateur et comptable.

La Loi organique ne modifie pas les attributions respectives des ordonnateurs et des comptables, ces derniers étant chargés de la prise en charge dans leur comptabilité des titres aux fins de recouvrement¹.

❑ 2.3. UNE MULTIPLICATION DES ACTEURS DESTINÉE À AMÉLIORER LE RECOUVREMENT DES PRODUITS DE L'ÉTAT

Les comptables publics s'appuient pour assurer les tâches précitées sur un ensemble de structures destinées à assurer la prise en charge et le recouvrement des créances. Il s'agit dans le cas du réseau du Trésor public par exemple, des départements informatiques du Trésor chargés des applications de recouvrement REC/MEN, des centres d'encaissement autonomes destinés à industrialiser l'encaissement et la transmission des chèques et des TIP à la Banque de France.

Cette multiplicité d'acteurs nécessite que leurs attributions soient précisées dans chacun des processus du présent Livre sur les produits.

Par ailleurs, dès 2006, des comptables ministériels² (départements comptables ministériels) se voient assignés un certain nombre de recettes sur leur caisse comme comptable principal. Ils participent par ailleurs à l'établissement de la situation du ministère dont ils ont la compétence.

Enfin, dès 2006, est expérimenté dans le cadre du recouvrement des produits étrangers à l'impôt et au domaine, un nouveau processus d'organisation du recouvrement des produits divers de l'État déployé au niveau central pour les créances émises par les ordonnateurs principaux.

Ce processus de réingénierie des recettes consiste à séparer la fonction comptable et la fonction recouvrement de la recette et concerne les ordonnateurs principaux des ministères et leurs comptables assignataires ainsi que les comptables au niveau local.

Le comptable assignataire assure la comptabilisation des produits divers et est responsable de la prise en charge des créances, de la comptabilité du recouvrement, de la détermination des restes à recouvrer. Il est désormais le seul interlocuteur des ordonnateurs principaux. Le recouvrement des créances est confié aux trésoriers-payeurs généraux dont la résidence administrative est située à proximité du domicile du débiteur. Ils sont désormais les seuls interlocuteurs des redevables.

Ce dispositif expérimental coexiste avec le régime général où le comptable assignataire assure les deux fonctions comptable et recouvrement.

¹ Sous réserve des exceptions au principe comme les régies de recettes.

² Les départements comptables ministériels devraient être généralisés en 2007.

❑ 2.4. LES OUTILS INFORMATIQUES

Les outils informatiques à disposition des acteurs du cycle produits font l'objet d'aménagements dans le cadre du palier 2006. Ainsi,

- toutes les applications informatiques sont elles aménagées de manière à véhiculer les nouvelles lignes de recettes du tableau A des voies et moyens de la Loi de finances ;
- certaines applications informatiques font l'objet d'aménagements complémentaires afin de les adapter à la Loi organique comme REP (application de recouvrement des produits divers de l'État) ou MEDOC (application de gestion et comptable de la direction générale des Impôts), qui intégreront le plan de comptes de l'État ;
- certaines applications ne sont pas aménagées au delà du premier item (lignes de recettes) et transitent par une table de transposition anciens comptes PR/nouveaux comptes PCE située en amont de la CGL. Il s'agit notamment des applications ESAR/REC/MEN à la direction générale de la Comptabilité publique et SOFI (application de gestion et comptable de la direction générale des Douanes et des Droits indirects). Les opérations remises par ces applications sont « traduites » en PCE 2006 par la table de transposition précitée.