



HAL
open science

La participation de personnes privées aux activités régaliennes: le cas du recouvrement de l'impôt

Andreas Kallergis

► **To cite this version:**

Andreas Kallergis. La participation de personnes privées aux activités régaliennes: le cas du recouvrement de l'impôt. *Revue française de droit administratif*, 2021, pp.1129-1150. hal-03958160

HAL Id: hal-03958160

<https://hal.science/hal-03958160v1>

Submitted on 2 Feb 2024

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

La participation de personnes privées aux activités régaliennes : réflexions à partir du recouvrement de l'impôt

par **Andreas Kallergis**

Maître de conférences à l'Université Panthéon-Sorbonne

Inspirée par la multiplication des formes de participation de personnes privées à l'exercice d'activités « régaliennes », la présente étude entend démontrer que cette participation soulève des questions concrètes à la fois pour les collectivités publiques, les personnes privées participant à ces activités et les administrés. Les solutions mises en œuvre pour régir cette participation sont marquées par une certaine spécificité liée à l'intervention des personnes privées et au caractère régalien des activités concernées. A cet égard, si l'impôt est une des « marques de souveraineté »¹, l'exemple fiscal est un angle d'observation privilégié pour apprécier les conséquences de ce phénomène.

Deux précisions terminologiques concernant les termes du sujet s'imposent.

En premier lieu, la « participation de personnes privées » n'est pas un concept juridique. Toutefois, cette expression permet d'embrasser différentes manifestations d'un phénomène qui méritent d'être étudiées ensemble, parce que les conditions qui leur sont posées, les difficultés qu'elles présentent et les enjeux qu'elles incarnent sont communs. Ces modes de participation peuvent résulter d'obligations légales ou contractuelles et concerner des personnes physiques ou morales, administrés ou délégataires. Ils sont donc d'intensité et de conséquences variables. Si la participation a principalement trait à l'« externalisation »² des activités administratives, elle s'étend au-delà de cette notion dans le domaine des obligations légales.

En second lieu, l'« activité régaliennne » n'est pas un concept juridique consacré dans le droit positif de la V^e République. Suivant la tradition constitutionnelle après 1789, le domaine régalien et les modalités d'exercice des pouvoirs qu'il inclut sont définis par les représentants de la Nation³. Ainsi, la

¹ J. Bodin, *Six Livres de la République*, Fayard, 1986, Livre I, chap. 10 ; Th. Hobbes, *Léviathan*, Sirey, 1971, II, 18.

² V. notamment R. Reneau, *L'externalisation administrative*, thèse Montpellier, 2017 et L. Vanier, *L'externalisation en matière administrative*, Dalloz, NBT, 2018.

³ C. Lecomte, « Droits régaliens », in D. Alland, S. Rials (dir.), *Dictionnaire de la culture juridique*, PUF, 2003, p. 549-551, p. 551.

qualification « régaliennne » concerne des activités qui sont supposées être le corollaire nécessaire de la souveraineté ou qui en sont des manifestations⁴. Elle découle d'un *statut* spécifique, supposé ou établi, de l'activité, en vertu duquel elle est indisponible à la dévolution, ou d'un *régime* particulier, en cas de dévolution possible, qui met au jour son caractère singulier.

Cette « participation de personnes privées » aux « activités régaliennes », autrement dit la dévolution d'activités traditionnellement exercées par l'Etat à des tiers privés, est la conséquence d'une définition lacunaire du contenu indisponible de l'action publique dans la Constitution ou dans la loi.

D'une part, dans la Constitution de 1958, le contenu indisponible à la dévolution est réduit aux activités de « force publique » et aux « missions de souveraineté ».

Dépourvues de fondement textuel précis, les secondes ne peuvent être dévolues en ce qu'elles sont « indissociables des missions de souveraineté »⁵ ou « inhérentes »⁶ à celles-ci, « incombant par nature à l'Etat »⁷. Peuvent ainsi être dévolues les fonctions techniques « détachables des fonctions de souveraineté »⁸, dans le cadre d'une habilitation strictement définie, impliquant une emprise de l'administration sous forme de tutelle ou de contrôle. Celle-ci concerne par exemple l'autorisation de conclure des marchés avec des personnes privées concernant la conception, la construction et l'aménagement d'établissements pénitentiaires — si le marché ne concerne pas les fonctions de direction, de greffe ou de surveillance⁹ — ou l'institution d'une obligation des entreprises de transport de contrôler l'irrégularité manifeste des documents justifiant le débarquement sur le territoire français d'un étranger non ressortissant d'un Etat membre de l'Union européenne¹⁰.

Quant aux premières — les activités de « force publique » —, elles ne peuvent être dévolues dans la mesure où elles existent comme garanties des droits et libertés constitutionnels¹¹. Le contrôle de constitutionnalité qui les concerne se fonde sur le seul article 12 de la Déclaration de 1789, s'agissant de la police administrative, faisant abstraction d'autres dispositions constitutionnelles qui ont trait à la dimension « puissance publique » de l'Etat, tels l'article 3 de la Déclaration ou l'article 3 de la Constitution¹². Qualifiée de principe inhérent à l'identité

⁴ Rappr. Ph. Sueur, *Histoire du droit public français*, t. 1, PUF, Thémis, 2^e éd. 1993, p. 143.

⁵ CC, 2003-484 DC, 20 nov. 2003, pt. 89. Les considérants ayant été abandonnés depuis les décisions QPC 2016-539 QPC et 2016-540 QPC, nous utiliserons ici, par souci d'harmonisation, l'indication de différents points des décisions antérieures et postérieures à ces décisions par « pt. ».

⁶ CC, 2002-461, DC, 29 août 2002, pt. 8.

⁷ CC, 2003-484 DC, 20 nov. 2003, pt. 88.

⁸ CC, 2002-461 DC, 29 août 2002, pt. 87, concernant l'art. 723-9 du Code de procédure pénale.

⁹ CC, 2002-461 DC, préc., pt. 2 et 8.

¹⁰ CC, 2019-810 QPC, 25 oct. 2019, pt. 12.

¹¹ CC, 2017-695 QPC, 29 mars 2018, pt. 27 ; J. Petit, « Article 15 : la police », *in* J.-J. Bienvenu et al. (dir.), *La Constitution administrative de la France*, Dalloz, 2012, p. 227-235, p. 231.

¹² B. Plessix, *Droit administratif général*, Lexisnexis, 3^e éd. 2020, § 207.

constitutionnelle de la France¹³, l'indisponibilité des activités de force publique est toutefois réduite par une définition restrictive de l'*activité* indisponible. Cela a par exemple permis l'habilitation de tiers privés à exercer des activités de sécurité purement matérielles et détachables du pouvoir de décision¹⁴. Par ailleurs la conception étroite de l'*objet* protégé a conduit à écarter du domaine indisponible des activités de vérification, à l'exception de recherches « aux lieu et place de la puissance publique »¹⁵.

Ainsi, si l'identification dans la Constitution d'un « domaine régalien », composé d'activités qui concourent aux « missions de souveraineté » et de certaines qui impliquent l'emploi de la « force publique », est supposée restreindre le recours à des personnes privées pour la réalisation de certaines de ces activités, une interprétation restrictive permet la dévolution des activités de gestion ou techniques, dès lors que l'habilitation des tiers privés est circonscrite et ne concerne que des activités matérielles et détachables du pouvoir normatif.

D'autre part, dans le silence de la Constitution, le noyau de compétences ou de services indisponibles à la dévolution peut être recherchée dans la loi. Or l'institution d'un tel noyau peut être neutralisée par une habilitation législative contraire ou par une interprétation restrictive.

La première hypothèse peut être illustrée par l'exemple du mandat de maîtrise d'ouvrage publique, supposée indisponible¹⁶, qui permet à la personne publique maître d'ouvrage de confier à des tiers certaines tâches préparatoires ou auxiliaires¹⁷, et par celui des activités de police administrative. Pour ces dernières, parallèlement à l'habilitation du maire à exercer les pouvoirs de police administrative générale¹⁸, la loi permet à des personnels d'entreprises privées, agissant pour le compte et sous le contrôle de l'administration, à procéder à différents types de contrôles de sécurité¹⁹.

La seconde hypothèse consiste à considérer, à travers l'interprétation de dispositions légales qui confèrent une compétence à une personne publique²⁰, que la limite à la dévolution n'est pas l'effet de la seule institution de la compétence,

¹³ CC, 2021-940 QPC, 15 oct. 2021, pt. 15.

¹⁴ CC, 2019-810 QPC, 25 oct. 2019, pt. 11-12.

¹⁵ CC, 92-307 DC, 25 févr. 1992, pt. 32.

¹⁶ CCP, art. L.2411-1.

¹⁷ CCP, art. L.2422-5 et L.2422-6. Les personnes publiques peuvent par ailleurs organiser la réalisation d'un équipement public par une maîtrise d'ouvrage privée, sur la base d'autres habilitations de rang législatif, à l'image du contrat de partenariat, autorisé par une ordonnance (CCP, art. L.1112-1).

¹⁸ CGCT, art. L.2122-24.

¹⁹ Il s'agit de la vérification du respect des mesures de prévention en matière de sûreté sur les aérodromes (Code des transports, art. L.6341-1), de la fouille de bagages et des personnes dans les aéroports (Code des transports, art. L.6342-2, §2) ou encore des palpations de sécurité et fouilles de bagages en assistance aux agents de police judiciaire dans les missions de surveillance générale de la voie publique (Code de la sécurité intérieure, art. L.613-1 et L.613-2) ou pour l'accès à des périmètres sécurisés en rapport avec un risque terroriste (Code de sécurité intérieure, art. L.226-1) ou un événement sportif ou culturel (Code de la sécurité intérieure, art. L.613-3).

²⁰ Rappr. P. Delvolvé, « Les contradictions de la délégation de service public », *AJDA* 1996, p. 675.

mais présuppose l'obligation explicite de la personne publique d'exercer directement l'activité qu'elle inclut. La méthode d'interprétation est ici guidée par la jurisprudence constitutionnelle et par un avis du Conseil d'Etat. En premier lieu, en dehors des hypothèses où le statut d'une activité de service public est exigé par la Constitution, l'institution légale d'une activité en service public n'exclut pas son transfert au secteur privé²¹. En second lieu, la méthode²² pour apprécier si une activité de service public administratif peut être dévolue à des personnes privées renvoie à la volonté du législateur et, de manière plus obscure, à la nature d'une activité. Loin de définir un contenu de l'action publique indisponible à la dévolution, cette méthode permet une latitude dans cette qualification. Le juge administratif a ainsi admis la légalité de contrats qui organisent la dévolution de différentes activités touchant au pouvoir de police administrative, telles celles de sûreté aéroportuaire²³, d'abattage d'animaux et de désinfection de locaux²⁴ ou d'enlèvement de véhicules en stationnement irrégulier²⁵ et de la conduite de voitures équipées de radars²⁶. Selon la méthode suivie, l'exécution matérielle par des tiers privés des décisions prises par des personnes publiques, dans le cadre d'une habilitation strictement définie, impliquant une emprise de l'administration sous forme de tutelle ou de contrôle, ne vaut pas dévolution d'une activité régaliennne indisponible. Une activité publique peut donc être dévolue au secteur privé même lorsqu'elle touche au domaine régalienn, si l'habilitation est strictement définie et concerne des activités matérielles et détachables du pouvoir normatif.

Une telle conception de la dévolution est supposée fondée sur la distinction entre activités normatives et matérielles²⁷. Si cette distinction oppose la création du droit à sa « réalisation et l'exécution finale »²⁸, elle permet en réalité la dévolution d'activités qui vont au-delà de la seule réalisation matérielle des normes juridiques, pour deux raisons. D'une part, l'« acte matériel » est une notion imprécise dont la non juridicité est postulée²⁹. D'autre part, le « noyau »³⁰ de l'activité publique³¹, dont seraient non détachables certains éléments, est évanescent. Dans ces circonstances, la définition de l'acte détachable semble se fonder moins sur le caractère matériel d'une opération que sur l'appréciation contingente de l'importance de certains

²¹ CC, 86-207 DC, 26 juin 1986, pt. 53. Rapp. L. Rapp, Ph. Terneyre (dir.), *Droit public des affaires*, Lamy, 2020, §1100.

²² CE, sect. int., avis n°340609, 7 oct. 1986, *GACE* 1997, p. 245, obs. Th. Dal Farra.

²³ CE, 3 juin 2009, n° 323594, *Sté Aéroports de Paris*, p. 219.

²⁴ CE, 10 oct. 2011, n° 337062, *min. Alimentation c. Jonnet*, p. 456.

²⁵ CE, 24 mai 1968, n° 69733, *min. Intérieur c. Chambrin*, p. 331.

²⁶ Pts 6 et 11, CE, 8 juill. 2019, nos 419367, 424410, *Ass. « 40 millions d'automobilistes »*; Ph. Yolka, « Externalisation des “contrôles radar” : circulez, y'a rien à voir... », *Droit de la voirie et du domaine public*, 2019, p. 250-252 ; L. Vanier, « Saving Private Radars », *AJDA* 2020, p. 130.

²⁷ Ch. Eisenmann, *Cours de droit administratif*, LGDJ, 1982, t. I, réimpr. 2014, p. 367 et s.

²⁸ R. Bonnard, *Précis de droit administratif*, LGDJ, 4^e éd. 1963, p. 36.

²⁹ J. Petit, « Charles Eisenmann et les actes matériels », *RDP* 2017, p. 387.

³⁰ D. Commaret, concl. sur Cass. crim., 12 déc. 2000, n°98-83969.

³¹ Ph. Cossalter, « L'intervention du secteur privé dans les activités de sécurité publique : à la recherche d'une limite », in H. Pauliat (dir.), *La sécurité intérieure en Europe : entre protection des citoyens et frénésie sécuritaire ?*, PULIM, 2010, p. 45-75, p. 49.

moyens d'action pour l'Etat, qui ont aujourd'hui trait au pouvoir normatif et à la force publique, qualifiés comme indisponibles. Il n'est donc pas curieux de constater que des prestataires privés sont aujourd'hui associés à la réalisation d'actes qui ne sont ni matériels ni détachables du pouvoir normatif. Ont alors pu être confiées à des personnes privées les activités de conseil³², concernant la définition d'une stratégie de vaccination, d'audit³³, lié à l'estimation du coût d'une réforme fiscale, d'étude³⁴, préalable à la confection d'une loi pénale, de rédaction d'études d'impact voire de l'exposé de motifs de la loi relative aux nouvelles mobilités³⁵, considérées conformes à la Constitution car conduites « sous la direction et le contrôle du Premier ministre »³⁶. Si l'on y ajoute l'expérience étrangère — en Allemagne, un cabinet d'avocats a assuré la rédaction intégrale d'un projet de loi sur la restructuration des établissements de crédit insolubles en 2010³⁷ — il devient clair que la dévolution ne se limite pas aux actes matériels détachables.

Dans un exemple de droit administratif appliqué, donné par le droit fiscal, cette tendance est vérifiée. Si le recouvrement de l'impôt est une activité régaliennne par excellence, le recouvrement privé de l'impôt a traversé les temps et les formes politiques, de l'antiquité grecque³⁸ à l'Ancien Régime³⁹, jusqu'aujourd'hui. Toutefois, le régime de cette participation privée au recouvrement de l'impôt prouve qu'elle présente des effets singuliers à la fois pour la puissance publique, le tiers privé et les administrés usagers du service en question.

Le recouvrement de l'impôt est un exemple topique de dévolution d'une activité régaliennne, qui prouve la singularité de la participation des personnes privées à ces activités. En effet, cette activité présente à la fois des caractéristiques de *service public*, défini de manière organique et fonctionnelle, et de *police administrative*. Si la dimension « police » du recouvrement fiscal n'a pas fait l'objet, à ce jour, d'étude spécifique, cette qualification s'appuie sur l'idée que cette activité a vocation à préserver l'ordre public correspondant au matériel de la

³² AN, *Communication sur les contrats conclus par le ministère des solidarités et de la santé avec des cabinets de conseil depuis l'engagement de la crise sanitaire*, par V. Louwagie, rapporteur spécial des crédits de la mission Santé, 10 févr. 2021.

³³ IGF/cabinet Mazars/sté BVA, *Audit sur les conditions de mise en œuvre du prélèvement à la source*, rapport 2017-M-046.

³⁴ AN, Commission des lois constitutionnelles, de la législation et de l'administration générale de la République, 9 déc. 2009, CR n°25, p. 8-11.

³⁵ H. Pauliat, « Etude d'impact et exposé des motifs d'un projet de loi : un partenaire privé peut participer à la rédaction », *JCP A* 2020, act. 46.

³⁶ CC, 2019-794 DC, 20 déc. 2019, pt. 6, à propos de la rédaction de l'étude d'impact et de l'exposé des motifs du projet de loi d'orientations des mobilités par le cabinet Dentons.

³⁷ K. Meßerschmidt, « Private Gesetzgebungshelfer – Gesetzgebungsausourcing als privatisiertes Regulierungsmanagement in der Kanzleidemokratie ? » *Der Staat*, 2012, p. 387-415.

³⁸ Ch. Meier, « Wie die Athener ihr Gemeinwesen finanzierten. Die Anfänge der Steuerpolitik in der griechischen Antike », in U. Schultz (éd.), *Mit dem Zehnten fing es an : eine Kulturgeschichte der Steuer*, Beck, 1986, p. 25-37.

³⁹ E. N. White, « L'efficacité de l'affermage de l'impôt : la Ferme générale au XVIII^e siècle », in *L'administration des finances sous l'Ancien Régime*, IGPDE, 1997, p. 103-120.

puissance publique⁴⁰. En définitive, le recouvrement de l'impôt conditionne ainsi la garantie des droits et libertés constitutionnels. Ayant dans l'esprit cette idée, il devient alors aisé d'expliquer pourquoi, pour qualifier la nature de cette activité, le Conseil constitutionnel combine implicitement les articles 12 et 13 de la Déclaration : les deux font en effet référence à la « force publique ». Tout en reconnaissant qu'aucune norme servant de référence au contrôle de constitutionnalité n'exige un mode spécifique de gestion de ce service, le Conseil déduit que les impositions qui contribuent au financement des charges de la Nation doit être effectué par des services ou organismes de l'Etat, sinon placés sous sa tutelle, du moins sous son contrôle⁴¹.

De plus, la dimension « police » du recouvrement fiscal apparaît clairement lorsque, dans la continuité du Conseil constitutionnel, le Conseil d'Etat affirme que la dévolution à un tiers privé de certaines activités de recouvrement ne peut pas emporter la participation de ce dernier à l'exercice du pouvoir de réaliser des contrôles physiques et le recouvrement forcé⁴². En effet, le caractère exécutoire est la condition du recouvrement forcé des créances publiques, et donc fiscales, couvertes par des « privilèges de recouvrement », de nature légale⁴³. Ce caractère est attaché aux titres émis par l'administration elle-même en vue du recouvrement (« privilège du préalable »)⁴⁴ et permet à l'administration, sans l'intervention d'un juge, d'exercer la contrainte pour recouvrer la créance (« privilège d'exécution d'office »)⁴⁵. En matière fiscale, seuls les huissiers de justice et les agents de la Direction générale des finances publiques sont en principe habilités à matérialiser ce privilège⁴⁶ si le comptable public en décide ainsi⁴⁷. Un équilibre est alors à préserver lorsque des activités de recouvrement sont confiées à des tiers privés, compte tenu de la singularité des créances publiques.

⁴⁰ O. Beaud, *La puissance de l'Etat*, PUF, Léviathan, 1994, p. 150.

⁴¹ CC, 90-285 DC, 28 déc. 1990, pts 45 et 46. La référence à la tutelle n'est pas reprise par le Conseil d'Etat dans son avis de 2007, se référant au seul contrôle (sect. fin., avis n°381058, 11 déc. 2007). V. *infra*, I, A, 1 et I, B, 2.

⁴² CE, sect. fin., avis n°381058, 11 déc. 2007, 3°.

⁴³ Code des procédures civiles d'exécution, art. L.111-3 ; LPF, art. L.252A ; Ch. Eisenmann, *Cours de droit administratif*, t. II, *op. cit.*, p. 758. Concernant le privilège du préalable en matière de recouvrement des créances publiques non fiscales, v. par ex. CE, 24 mars 1978, *Sté La Quinoléine et ses dérivés*, p. 155 ; CE, 18 mai 1988, *Ville de Toulouse*, p. 939.

⁴⁴ Concernant le privilège du préalable en matière de recouvrement des créances fiscales, v. par ex. CE, 8 juin 1937, n°53323, *de Las Cases*, p. 359 ; CE, 29 juill. 1983, n°28061, *RJF* 1983, 11, 1274 ; R. Drago, « L'Etat créancier », *RSLF* 1952, p. 76-112, p. 77.

⁴⁵ BOFiP, 4 oct. 2017, BOI-REC-PREA-10, n°20. Rapp. Y. Gaudemet, *Traité de droit administratif*, t. 1, 16^e éd., 2001, n°1370 et s. Il est difficile de distinguer exécution d'office et exécution forcée. Pour une illustration, v. CGCT, art. L.1617- 5, 1° : « [...] le titre de recettes [...] émis par la collectivité territoriale ou l'établissement public local permet l'exécution forcée d'office contre le débiteur » (nous soulignons). Rapp. B. Seiller, « Acte administratif : régime », *Rép. contentieux administratif Dalloz*, 2020, n°457. Pour une tentative de distinction, v. G. Dupuis, *Les privilèges de l'administration*, thèse Paris, 1962, p. 301 ; N. Ferreira, « La notion d'exécution d'office », *AJDA* 1999, n° spécial, p. 4.

⁴⁶ LPF, art. L.258A ; Code des procédures civiles d'exécution, art. R.122-2.

⁴⁷ CGI, art. 1912 ; CGI, ann. II, art. 396 B.

Le constat de la participation des personnes privées au recouvrement des créances fiscales conduit donc à interroger la singularité d'une telle participation.

L'étude du droit positif permet de mettre au jour l'idée que la spécificité de ces activités tient aujourd'hui moins à leur statut, qui transparait dans leur typologie, que davantage au régime qui leur est applicable. Il en ressort que la qualification d'une activité comme « régaliennne » peut être l'effet non seulement du statut que lui accorde la Constitution ou la loi, mais également des modalités d'exercice qui lui sont attachées.

Pour le montrer, il convient d'envisager la typologie de la participation des personnes privées aux activités régaliennes — spécifiquement fiscales — (I) avant d'examiner la spécificité de son régime (II).

I — Une participation privée multiforme

La participation de personnes privées au recouvrement des créances fiscales peut être organisée de manière légale (A) ou contractuelle (B).

A — L'obligation légale

L'institution légale d'une participation privée au recouvrement de créances fiscales peut concerner tant le maniement de recettes fiscales découlant d'une obligation générale et impersonnelle (1) que le maniement de ces recettes par un organisme affectataire de leur produit (2).

1 — Une obligation générale et impersonnelle d'assistance au recouvrement

La participation des personnes privées au recouvrement des créances fiscales comme effet d'une obligation légale concerne le débiteur d'un paiement, lorsque son bénéficiaire est imposable pour le revenu correspondant, ou le créancier d'un versement, lorsque le débiteur du versement est imposable sur la dépense afférente. Sont respectivement visés le prélèvement ou la retenue à la source et la collecte de la taxe sur la valeur ajoutée.

D'abord, le prélèvement ou la retenue d'imposition à la source est une obligation qui pèse sur des personnes débitrices d'un paiement dont les bénéficiaires sont imposables. A s'en tenir à l'imposition des revenus, cette obligation est supposée servir un objectif commun à toutes les impositions personnelles : rendre compte de la capacité contributive réelle du contribuable, en l'occurrence par un rapprochement du moment de réalisation du revenu de celui de son imposition⁴⁸. Elle permet à l'administration de réduire non seulement le coût du recouvrement, mais également celui de l'établissement de l'impôt, en limitant le nombre d'interlocuteurs, et de se concentrer sur des activités plus sophistiquées, comme le contrôle ou la répression. Le prélèvement à la source sur

⁴⁸ Déclaration d'E. Daladier, président du Conseil, et de P. Reynaud, min. finances, *JO* 17 nov. 1939, p. 13163 ; V. Giscard d'Estaing, min. écon. fin., AN, 25 oct. 1973, *JO Débats parlementaires*, p. 4754.

les revenus du travail, dont le succès est à corréler à l'importance du salariat⁴⁹, existe aujourd'hui en droit français⁵⁰ après avoir été institué entre 1939⁵¹ et 1948⁵² et après un échec d'adoption en 1974⁵³.

Ensuite, le fonctionnement de la taxe sur la valeur ajoutée repose sur la distinction entre redevable et assujetti de l'imposition⁵⁴. Cette distinction correspond, dans un cas simple, à celle entre le commerçant qui doit prélever et reverser au comptable public la TVA facturée pour les biens ou services vendus⁵⁵ et le client qui en supporte le coût économique. Comme pour le prélèvement à la source, le redevable est en charge non seulement de la collecte de l'impôt, mais aussi de certaines tâches d'assiette et de liquidation. Les entreprises redevables deviennent ainsi collectrices d'une imposition et sont, par ailleurs, incitées à la collecter sur leurs ventes pour pouvoir déduire la TVA ayant grevé, en amont, leurs achats⁵⁶. Ce mode de recouvrement réduit le coût de recouvrement pour l'Etat⁵⁷, tout en grevant les entreprises d'obligations de déclaration et de paiement, auxquelles elles ne peuvent pas faillir sans s'exposer à des sanctions administratives et pénales⁵⁸. Ainsi, l'entreprise qui détient dans sa trésorerie des fonds collectés auprès des clients correspondant aux montants de TVA qui auraient dû être versés au comptable public s'expose à des sanctions⁵⁹.

Tant le prélèvement et la retenue à la source que la collecte de la TVA sont des modes d'organisation du service de recouvrement fiscal avec la participation de tiers à l'administration qui n'ont pas la qualité de comptable public. Toutefois, cette obligation de prélever et de reverser l'impôt ne fait pas du tiers privé un délégataire du recouvrement. A s'en tenir à la personne chargée du prélèvement à la source, sa mise à contribution peut être analysée comme un paiement anticipé non définitif pour le compte du contribuable assujetti, plutôt que comme recouvrement au nom de l'autorité publique⁶⁰. Le risque d'un trop perçu dans le cadre du prélèvement anticipé est adressé par la mise à disposition du contribuable d'un moyen de contestation complémentaire à celui de la réclamation contentieuse⁶¹, celui de la réclamation « avant impôt »⁶². Les paiements anticipés

⁴⁹ Th. Piketty, *Les hauts revenus en France au XXe siècle*, Grasset, 2001, p. 729.

⁵⁰ Art. 204 A CGI, 1) et 2, 1°, codifiant l'art. 60, I, de la loi n°2016-1917 du 29 déc. 2016.

⁵¹ Art. 10-12, décret-loi du 10 nov. 1939, *JO* 17 nov. 1939, p. 13162.

⁵² Art. 1, al. 2, décret n° 48-1544, 1^{er} oct. 1948, *JO* 2 oct. 1948, p. 9638.

⁵³ Art. 2N, projet de loi de finances pour 1974, AN, 25 oct. 1973, *JO Débats parlementaires*, p. 4765.

⁵⁴ Art. 283-0 et s. CGI.

⁵⁵ Art. 287 CGI.

⁵⁶ Art. 271 CGI.

⁵⁷ CPO, *La taxe sur la valeur ajoutée. La gestion de l'impôt et la fraude*, rapport n°5, J. Dian, 2015.

⁵⁸ Art. 1784 et s. CGI.

⁵⁹ Cass comm., 20 juin 2006, n°04-17398 ; 12 oct. 2010, n°09-71002.

⁶⁰ G. Kirchhof, *Die Erfüllungspflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren*, Duncker & Humblot, 2005, p. 51 et s. ; K.-D. Drüen, *Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen*, M. Siebeck, Jus Publicum, 2012, p. 133 et s.

⁶¹ Art. R.196-1 du LPF.

⁶² Art. R.196-1-1 du LPF.

n'épargnent pas le contribuable de l'obligation de déclaration des revenus ayant fait l'objet de prélèvement à la source, sauf si le prélèvement est libératoire. Un décalage entre impôt prévisionnel et impôt définitif est alors possible⁶³. Le droit comparé enseigne que le débiteur redevable des montants prélevés ou retenus à la source ne peut pas demander compensation pour cette obligation⁶⁴, la teneur de son obligation pouvant être appréciée sur le terrain du principe d'égalité devant la loi, dans la mesure où l'ensemble des administrés dans la même situation sont soumis à la même obligation⁶⁵. Toujours est-il que cette obligation présente un coût pour les personnes qui en sont chargées, mesuré en millions⁶⁶. Hormis le coût initial d'organisation pour faire face à ces obligations, les opérations exigées ne se résument pas à la soustraction mécanique d'un montant et à son versement automatique au Trésor, mais peuvent inclure des opérations complexes, à l'image du calcul de l'impôt sur des avantages en nature, qui peuvent aussi être définis comme revenu⁶⁷.

Ainsi, d'une part, l'institution d'une obligation légale d'assister l'administration au recouvrement implique de réduire le coût du recouvrement par l'administration, sans que l'on puisse comparer cette réduction au coût engendré pour les personnes mises à contribution. D'autre part, si le prélèvement ou la retenue d'impôt ne fait pas du tiers privé un agent de recouvrement — raison qui explique que les développements ci-après ne sont pas imbriqués sous le régime de la participation privée au recouvrement⁶⁸ — la qualité de recette publique des montants prélevés appelle à nuancer le principe de non maniement de fonds publics par des agents qui n'ont pas la qualité de comptable public même avant d'étudier les cas de délégation unilatérale et du contrat. Cette qualification ne permet pas toutefois de qualifier le délit de concussion en cas de défaut aux obligations du tiers privé, qui n'est pas dépositaire de l'autorité publique ou investi d'une mission d'intérêt général, mais implique l'application de conséquences spécifiques prévues par le législateur. Ainsi, en matière de prélèvement à la source sur salaires, en cas de défaut ou d'insuffisance de retenue, l'employeur doit payer

⁶³ La « déclaration automatique » n'a pas comme effet de rendre les prélèvements anticipés définitifs, mais implique une présomption de déclaration du contribuable sur la base des informations pré-remplies par les services de l'administration (art. 171 CGI).

⁶⁴ BFH, 5 juill. 1963, VI 273/62 U, BStBl 1963, III, 468, en matière de prélèvement d'impôt sur les salaires à la source par l'employeur ; BVerfG, ord. 29 nov. 1963, BVerfGE 22, 380, en matière de retenue d'impôt à la source par des banques.

⁶⁵ BVerfG, 16 mars 1971, BVerfGE 30, 292, spéc. p. 326. Rapp. H. Ferger, *Ausgleichsansprüche bei der Dienstinahme Privater für Verwaltungsaufgaben*, thèse, Cologne, 1979, p. 121-130.

⁶⁶ Selon deux études, au demeurant réalisées par des prestataires privés, à la demande du Sénat et de l'Inspection générale des finances (cabinets TAJ et Mazars), le coût pour les entreprises de la mise en place du système de prélèvement à la source s'élevait entre 310 et 420 millions d'euros, selon Mazars, et à 1,2 milliards selon TAJ. Les mêmes études estiment le coût annuel récurrent pour les entreprises entre 60 et 100 millions d'euros (Sénat, 14 déc. 2017, intervention d'E. Lamure, JO 15 déc. 2017, p. 9663).

⁶⁷ Art. 82 CGI.

⁶⁸ V. *infra*, II.

lui-même la retenue non effectuée, avec intérêts de retard⁶⁹, tandis que des pénalités peuvent être appliquées, variant entre 5% et 80% du montant non prélevé⁷⁰. De plus, le non versement, à l'issue d'un mois, des retenues effectuées peut donner lieu à des poursuites pénales ayant comme effet la condamnation à cinq ans de prison et une amende pénale de 9000 euros⁷¹.

En définitive, l'assistance au recouvrement comme produit d'une obligation générale et impersonnelle permet déjà de confirmer le doute sur la pertinence du critère d'acte matériel pour l'implication de tiers privés dans la réalisation des activités régaliennes.

2 — Une obligation de l'organisme affectataire du produit d'une imposition

La gestion d'un service public peut être déléguée à des tiers privés dans le cadre d'une délégation unilatérale, de nature légale. L'organisation du service de recouvrement des contributions sociales en France revêt ce caractère. En 1990, le législateur a institué⁷² une contribution sociale généralisée (CSG), de nature fiscale, affectée au financement de la protection sociale. Son recouvrement a été confié à la fois à des organismes privés et publics. D'une part, l'administration fiscale a été chargée de collecter la CSG sur les revenus du patrimoine. De l'autre, les URSSAF⁷³ et les caisses primaires et régionales de sécurité sociale⁷⁴ ont été chargées du recouvrement de la CSG sur les revenus d'activité et de remplacement. Ces organismes étaient déjà chargés de collecter les cotisations de sécurité sociale sur le même type de revenu. Chargés d'une mission de service public à caractère social⁷⁵, ces organismes privés⁷⁶ ont été habilités à recouvrer une imposition et à effectuer tous les contrôles relatifs à son versement, selon le code de la sécurité sociale.

Appelé à aviser sur le projet de loi portant création de cette imposition, le Conseil d'Etat⁷⁷ avait suggéré d'écarter les dispositions qui prévoyaient sa collecte par des organismes privés placés sous la tutelle de l'Etat. Selon son avis, une telle habilitation serait « contraire aux principes constants qui inspirent la législation de la République, sur le fondement des articles 13 et 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen », dans la mesure où elle implique « une responsabilité qui, en raison des droits et obligations qu'elle comporte nécessairement en matière de contrôle sur les personnes, leurs activités et leurs biens, est au nombre des

⁶⁹ Art. 1727 CGI.

⁷⁰ Art. 1731 et 1759-0 A CGI.

⁷¹ Art. 1771 CGI.

⁷² Art. 127 et s., loi 90-1168, 29 déc. 1990, *de finances pour 1991* (art. L.136-1 et s. Code de la sécurité sociale).

⁷³ CAA Bordeaux, 21 oct. 2008, n°07BX02365, *URSSAF de la Vienne*.

⁷⁴ CE, 27 juin 2001, n°224115, *CPAM de la Haute-Garonne*, T. ; CE, 1 févr. 2012, n°353829, *Mme Gonzalez* ; CE, 4 mai 2011, n°341407, *Bernardie*, p. 198.

⁷⁵ Cass. civ., 20 mars 2008, 07-13.321, *Vallier c. URSSAF Oise*, Bull. 2008, II, n°74.

⁷⁶ L'agence centrale des organismes de sécurité sociale est en revanche est une entité publique.

⁷⁷ CE, sect. fin., extrait du registre des délibérations, séances 27-28 sept. 1990, avis n°348726.

missions essentielles de la puissance publique, et, par suite, ne peut être assurée que par des services placés *sous l'autorité directe de l'Etat* ». A mi-chemin entre les principes à valeur constitutionnelle et les principes fondamentaux reconnus par les lois de la République, l'expression « principes constants qui inspirent la législation de la République », utilisée pour défendre une vision essentialiste de l'Etat, révèle la difficulté d'identification d'un ancrage constitutionnel dans la pratique antérieure d'habilitation des seuls services soumis à l'autorité directe de l'Etat à recouvrer les impositions. Le Gouvernement n'a pas tenu compte de la réécriture proposée par le Conseil.

Saisi de la question de la constitutionnalité de la loi, le Conseil constitutionnel a écarté la dimension institutionnelle du recouvrement privé pour se concentrer sur son incidence sur les droits et garanties constitutionnels. Cette pratique est cohérente par rapport à la construction du droit constitutionnel en France autour des droits et libertés avant qu'une théorie de l'Etat puisse voir le jour⁷⁸.

Le compte rendu de la séance préalable à la décision révèle que la solution adoptée était un compromis entre deux visions des activités régaliennes. Pour l'une, elles constituent l'essence de l'Etat, qui ne peut pas s'en détacher sans perdre son caractère. Pour l'autre, elles ne constituent qu'une expression de la souveraineté de l'Etat, qui est libre d'en disposer pour mener les missions qu'il s'assigne, définies par le législateur. Ainsi, pour Jacques Robert, la tâche de recouvrer l'impôt est une « mission essentielle de l'Etat »⁷⁹ et l'attribution d'une mission de service public à un organisme privé n'est pas une condition suffisante pour reconnaître la constitutionnalité d'un mécanisme de recouvrement privé d'une imposition⁸⁰. A l'inverse, pour Léon Jozeau-Marigné, qui souligne l'existence d'un mécanisme de collecte privée d'impositions avant la création de la CSG⁸¹, l'affectation du produit de la CSG aux caisses de la sécurité sociale justifie sa collecte par l'organisme affectataire, tant que le cadre juridique de son recouvrement est similaire à celui des impositions. Finalement, la reconnaissance d'un principe fondamental reconnu par les lois de la République en matière de recouvrement, en l'absence dans les lois de la République d'attribution du recouvrement à des personnes privées, a été écartée par le Président Badinter⁸². Ce dernier a préféré que la question du recouvrement public ou privé de l'imposition soit traitée sur le seul terrain du respect de droits et libertés constitutionnels. En effet, la CSG peut être collectée

⁷⁸ O. Beaud, « La théorie générale de l'Etat en France. Quelques notations sur un dialogue contrarié », in O. Beaud, E. Heyer (dir.), *Une science juridique franco-allemande ?*, Nomos, 1999, p. 83-109, p. 106.

⁷⁹ CR, p. 19.

⁸⁰ CR, p. 13.

⁸¹ Le Conseil a considéré à d'autres occasions que le produit d'une imposition peut être affecté à un établissement public industriel et commercial (CC, 82-140 DC, 28 juin 1982) ou une autre personne privée exerçant une mission de service public (CC, 98-405 DC, 29 déc. 1998), les deux étant dépourvus de comptable public.

⁸² CR préc., p. 22.

tant par les URSSAF, lorsqu'elle grève les revenus du travail ou de remplacement, que par l'administration, lorsqu'elle grève des revenus du patrimoine. Par conséquent, le contentieux de la CSG recouvrée par les URSSAF est porté devant les juridictions de la sécurité sociale, l'appel devant le juge judiciaire étant possible⁸³. En revanche, le juge administratif est compétent pour connaître les litiges afférents à la CSG recouvrée par l'administration⁸⁴.

Ayant déplacé le débat du terrain des institutions vers celui des droits et garanties constitutionnels, le Conseil constitutionnel a considéré que les garanties accordées en termes de recouvrement et de contentieux dans les deux cas ne sont pas « sensiblement différentes »⁸⁵. Il a préalablement affirmé qu'aucun principe fondamental reconnu par les lois de la République n'exige un mode spécifique de recouvrement des impositions, tout en affirmant que le recouvrement de celles « contribuant, conformément à l'article 13 de la Déclaration de 1789, aux charges de la Nation, ne peut être effectué que par des services ou organismes placés sous l'autorité de l'Etat ou son contrôle »⁸⁶. Ainsi, une prérogative de puissance publique peut être exercée, non seulement par des services ou organismes soumis au pouvoir hiérarchique de l'Etat, mais aussi par d'autres soumis à sa tutelle ou contrôle. La décision du Conseil constitutionnel se détache ainsi de l'avis du Conseil d'Etat. Elle se rapproche toutefois de la position de ce dernier dans sa fonction juridictionnelle s'inscrivant dans un référentiel différent : celui de la définition matérielle du service public, compatible avec l'exercice d'une activité publique par le truchement de personnes privées. Le juge administratif a ainsi considéré que le fait de confier le recouvrement à une personne privée sous le contrôle de l'administration confère à cette personne privée une prérogative de puissance publique qui peut caractériser l'exercice d'une mission de service public à caractère administratif⁸⁷ et emporter ainsi la compétence du juge administratif pour les recours contre les actes de cette personne qui mettent en œuvre la prérogative de puissance publique⁸⁸.

Deux constats supplémentaires peuvent être faits en rapport avec la délégation unilatérale du recouvrement fiscal, en matière de droit public financier et en matière de droit de la commande publique.

⁸³ Art. 131, V, loi de finances pour 1990, codifié à l'art. L136-5, IV, dernier al., du Code de la sécurité sociale. V. par ex. Cass. civ., 7 févr. 2008, n°07-10.269.

⁸⁴ Art. L.136-6, III, et L.136-7, VI, 1, Code de la sécurité sociale, qui précisent que, dans ces cas, la CSG est assise, contrôlée et recouvrée selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions que l'impôt sur le revenu. V. par ex. CAA Nancy, 19 oct. 2017, n°16NC01190, *Sichler*, *RJF* 2018, 5, 554.

⁸⁵ Pt. 52, CC, 90-285 DC, 28 déc. 1990.

⁸⁶ Pt. 45, CC, 90-285 DC, 28 déc. 1990.

⁸⁷ CE, 13 janv. 1961, n°43548, *Magnier*, p. 33.

⁸⁸ Pour une illustration négative spécifique aux URSSAF, v. TC, 24 avril 2017, n°4077, *Sté B. Braun Medical c. URSSAF Ile-de-France*, considérant que le juge judiciaire est compétent pour connaître les recours contre les actes des URSSAF relatifs à leur organisation et fonctionnement interne, puisqu'ils ne concernent pas une prérogative de puissance publique.

Sur le terrain du droit public financier, la délégation unilatérale du recouvrement fiscal à l'organisme affectataire du produit de l'imposition collectée permet de mettre au jour à nouveau l'idée selon laquelle la qualité de comptable public n'est pas indispensable pour manier des fonds publics. Même si la norme fondatrice de la compétence du comptable public entendait lui conférer une compétence exclusive, une norme de même rang peut y déroger. Ce constat vaut tant pour le recouvrement spontané que, après mise en demeure, pour le recouvrement forcé⁸⁹. Le législateur peut toutefois décider de limiter la délégation au recouvrement spontané et de réserver le recouvrement forcé au comptable public. Le seul exemple trouvé qui obéit à cette ventilation concerne les taxes affectées aux centres techniques industriels. Le recouvrement spontané de ces taxes est confié par le législateur à ces centres, organismes affectataires de leur produit⁹⁰. Néanmoins, le défaut de paiement dans les 30 jours, après réception d'une lettre de rappel, implique l'émission d'un titre de perception par le directeur du centre, visé par le contrôleur d'Etat et rendu exécutoire par le préfet. Le recouvrement forcé fondé sur ce titre est effectué par le comptable public selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges qui s'appliquent en matière d'imposition directes⁹¹. Selon cet exemple, le noyau de l'activité publique indisponible ne correspond pas exactement à la « force publique », mais plutôt à la « contrainte publique », qui a trait aux moyens disponibles pour la réalisation de la force publique⁹².

Sur le terrain du droit de la commande publique, l'habilitation dans le cadre d'une délégation unilatérale est différente de celle dans le cadre d'une concession de services. Ainsi, le choix de confier à un organisme privé par habilitation unilatérale la charge de recouvrer une créance fiscale implique l'inapplicabilité des procédures de publicité et de mise en concurrence, applicables aux concessions de services⁹³.

En somme, l'obligation légale comme mode d'organisation de la participation de personnes privées au recouvrement de créances fiscales sous-tend des considérations différentes du législateur. Il permet toutefois de relativiser à la fois l'idée selon laquelle les tiers privés ne peuvent exercer que des activités matérielles, dans la mesure où des activités d'assiette et de liquidation peuvent être nécessaires,

⁸⁹ La mise en demeure, de caractère non contentieux, est non détachable de la contrainte qui lui succède et dont elle conditionne la validité, de caractère contentieux (Cass. com., 12 janv. 2010, n°08-20.659, *Caisse nationale du RSI c. Sté Unicuir*).

⁹⁰ Art. 71, A, I, loi n°2003-1312, 30 déc. 2003, *de finances rectificative pour 2003*.

⁹¹ Art. 71, I, loi n°2003-1312, 30 déc. 2003.

⁹² Rappr. R. Keller, *Strafrechtlicher Gewaltbegriff und Staatsgewalt*, Duncker & Humblot, 1982, p. 216, par rapport à la différence entre « *Zwang* » [contrainte] et « *Staatsgewalt* » [force publique] en matière pénale.

⁹³ Par analogie à la délégation unilatérale en matière de travaux publics : CE, sect. trav. pub., avis n°356931, 9 mars 1995, *Habilitation unilatérale en matière de transport public de voyageurs*, EDCE 1995, p. 399 ; CE, sect. trav. pub., avis n°357262, 28 sept. 1995, *Habilitation unilatérale en matière de distribution et de transport de gaz et d'énergie hydraulique*, EDCE 1995, p. 402.

et celle selon laquelle les activités liées à la « force publique » sont indisponibles, puisque des personnes privées peuvent assurer des opérations de recouvrement forcé.

B — L'obligation contractuelle

Le recouvrement fiscal étant d'ordre public, la conclusion de contrat ayant comme objet l'obligation fiscale est en principe impossible⁹⁴. Cela n'empêche pas toutefois l'habilitation de tiers privés à concourir au recouvrement. Les personnes publiques bénéficient d'une liberté contractuelle⁹⁵ sans pouvoir toutefois se dessaisir d'une compétence indisponible⁹⁶. Les éventuelles clauses contractuelles qui organisent la dévolution d'activités qui relèvent du « “noyau irréductible” de la souveraineté »⁹⁷ sont illicites.

La personne publique habilitée à organiser le fonctionnement d'un service est donc libre, en principe, du choix du mode d'organisation. Elle peut choisir de gérer le service en régie⁹⁸ et, si elle décide d'avoir recours à des tiers, elle a le choix entre les contrats de concession (1) ou de marché public (2). Ce choix est corrélé au mode de rémunération du cocontractant, qui est liée ou non aux résultats d'exploitation du service⁹⁹. La délégation sous forme de concession implique un transfert du risque économique, qui n'a pas lieu dans le cadre du marché public¹⁰⁰. Le concessionnaire agit pour son compte et à ses risques, tandis que le prestataire dans le cadre d'un marché public agit pour le compte et sous le contrôle de la personne publique, même si un contrôle existe également en matière de concession.

⁹⁴ Cass. civ., 13 mars 1895, *Dreyfus frères*, S. 1895, I, p. 465 ; CE, 10 mai 1965, n°61973, p. 269. Rapp. P. Delvolvé, *Le principe d'égalité devant les charges publiques*, LGDJ, Bibl. droit public, t. 38, 1969, p. 99. En matière de pénalités : CE, 26 mai 1967, n°64854, T.

⁹⁵ E. Picard, « La liberté contractuelle des personnes publiques constitue-t-elle un droit fondamental ? », *AJDA* 1998, p. 651 ; Ph. Terneyre, « La liberté contractuelle est-elle un droit fondamental ? Le point de vue constitutionnel », *AJDA* 1998, p. 667.

⁹⁶ L. Rapp, Ph. Terneyre (dir.), *Droit public des affaires*, op. cit., §1101.

⁹⁷ D. Pouyaud, *La nullité des contrats administratifs*, LGDJ, Bibl. droit public, t. 158, 1991, §297.

⁹⁸ En matière de police, v. CE, 17 juin 1932, n°12045, *Ville de Castelnaudary*, préc. ; CE, 1^{er} avril 1994, nos144152, 144241, *Commune de Menton*, préc.

⁹⁹ CE, 15 avril 1996, n°168325, *Préfet des Bouches du Rhône*, p. 137 ; CE, 6 avril 2007, n°284736, *Commune d'Aix-en-Provence*, p. 155.

¹⁰⁰ CE, 7 nov. 2008, n°291794, *Département de la Vendée*, p. 805 ; CE, 5 juin 2009, n°298641, *Sté Avenance – Enseignement et Santé*, T. p. 826 ; CJUE, 10 mars 2011, C-274/09, *Privater Rettungsdienst*, p. I-01335. Jusqu'en 2016, l'article L1411-11 du CGCT exigeait, pour la qualification d'un contrat de délégation de service, que la rémunération du délégataire soit corrélée aux résultats d'exploitations du service. Entre 2016 et 2019, le même article faisait référence au transfert d'un « risque lié à l'exploitation du service », impliquant pour le délégataire « une réelle exposition aux aléas du marché ». L'article L1121-1 du code de la commande publique reprend cette dernière définition.

1 — La concession

Si la perception d'une imposition est une « opération de puissance publique » dont le caractère régalien est manifeste lorsque l'Etat lui-même effectue le recouvrement, l'affermage fiscal est une pratique ancienne qui peut subsister aujourd'hui retranchée derrière d'autres contrats administratifs¹⁰¹ pour la collecte d'une imposition spécifique (a). L'exemple du droit comparé révèle que la concession peut également se présenter comme le mode principal (b) ou secondaire (c) de recouvrement de l'ensemble des créances fiscales.

a — La concession comme mode de recouvrement d'une imposition spécifique

La concession relative à la gestion déléguée des marchés forains est un contrat qui illustre la possibilité d'organiser le recouvrement d'une imposition dans le cadre d'une concession. Le délégataire du service public de gestion et d'exploitation des halles et marchés¹⁰² peut être également concessionnaire de la perception des droits de place, de nature fiscale¹⁰³, qui peut être prévue en complément de la délégation du service public. Ainsi, lorsqu'elle n'est pas gérée en régie, la perception de ces droits peut être organisée dans le cadre d'un contrat d'affermage¹⁰⁴.

La collecte par un délégataire du service public du droit de place n'altère pas sa nature fiscale¹⁰⁵. Le service public y afférent est qualifié, au demeurant, d'administratif du fait de ce mode de financement, en dépit d'une qualification des halles et des marchés de services publics de caractère industriel et commercial¹⁰⁶ et de l'attribution de la compétence juridictionnelle en la matière au juge judiciaire¹⁰⁷. Dans le même temps, la qualification fiscale des droits de place implique l'inélasticité de leur montant, alors que leur évolution peut conditionner l'équilibre économique du contrat¹⁰⁸. Ainsi, si la décision de fixation du tarif des droits de place relève de la compétence de l'assemblée locale et ne peut être légalement fixée dans le contrat d'affermage¹⁰⁹, le juge considère qu'une clause d'actualisation de ce

¹⁰¹ M. Hauriou, note sous CE, 13 mars et 17 avril 1891 (2 arrêts), *Médioni et Sérès*, S. 1893, p. 49-50.

¹⁰² CGCT, art. L.1410-1.

¹⁰³ Décret du 17 mai 1809 *relatif aux octrois municipaux* ; CE, 3 avril 1872, *Jugeat c. Ville d'Angoulême*, p. 192 ; TC, 4 août 1877, n°101, *Commune de Langeac c. Bertin*, p. 825 ; TC, 23 avr. 2007, n°3567, *Commune de Cabourg*, p. 594.

¹⁰⁴ CE, 15 mai 1953, n°78.351, *Commune de Nogent-sur-Marne*, p. 235 ; CE, 13 mai 1959, *Sportes*, T.

¹⁰⁵ CE, 22 nov. 1985, n°60459, *ville de la Courneuve*, p. 133 ; CE, 19 janv. 2011, n°337870, *Auguste*, p. 6. V. art. L.2331-3 CGCT. Rapp. J. Lamarque, *Recherches sur l'application du droit privé aux services publics administratifs*, LGDJ, Bibl. droit public, t. 25, 1960, p. 107-108.

¹⁰⁶ Tel est l'intitulé du chapitre du CGCT incluant la section relative aux halles, marchés et poids publics (art. L.2224-18 à L.2224-29).

¹⁰⁷ Art. 136, décret du 17 mai 1809 ; TC, 19 mai 2014, n°14-03.938, *Commune du Raincy* ; Cass. civ., 11 mars 2021, n°20-40.065, *Commune des Sancoins c. Sté Les fils de Mme Géraud*. Le juge administratif demeure compétent pour les questions préjudicielles relatives à la légalité de ces contrats.

¹⁰⁸ B. Dacosta, concl. sur CE, 9 mai 2011, n°341117, *Commune du Raincy*.

¹⁰⁹ Cass. civ., 22 mai 2019, n°18-15.356, *Commune de Torcy*, Bull. n°5, p. 62.

tarif prévue dans le contrat n'a qu'une valeur indicative¹¹⁰, sans porter atteinte à la liberté contractuelle de la personne publique¹¹¹. La liberté contractuelle de la personne publique en matière de gestion du service public des marchés forains est ainsi subordonnée à sa compétence relative à l'organisation du même service¹¹². Par conséquent, toute rémunération supérieure au tarif indiqué dans le contrat pourrait conduire¹¹³ à la qualification du concessionnaire ou du fermier de concussionnaire¹¹⁴.

La collecte d'une imposition par le concessionnaire d'un service public implique ainsi l'application d'un régime particulier en matière de rémunération et de responsabilité.

b — La concession comme mode de recouvrement principal des créances fiscales

L'exemple italien permet de faire une généalogie de l'intervention de tiers privés dans une activité régaliennne. Depuis l'unification de l'Etat et jusqu'en 1988, le recouvrement des créances fiscales¹¹⁵ reposait sur l'intervention de collecteurs privés¹¹⁶. Ces derniers ont été remplacés en 1988¹¹⁷ par des concessionnaires, entités privées chargées de la collecte des impôts en vertu de contrats conclus après appel d'offres par le ministère de l'Economie et des finances. Ce mode de gestion était justifié par l'objectif d'un flux régulier de recettes publiques¹¹⁸. La réalisation de l'objectif était garantie ainsi : la personne en charge de la collecte devait transmettre à l'administration les sommes inscrites au rôle dans les délais prévus, qu'elles eussent été encaissées ou non. Il assurait ainsi le risque économique de non recouvrement, ce qui semble avoir justifié la qualification du contrat de concession. Le concessionnaire pouvait toutefois demander le remboursement des sommes avancées mais non recouvrées s'il apportait la preuve qu'il avait mis en œuvre tous les moyens légaux à temps pour obtenir le paiement. Paradoxalement, cette responsabilité pécuniaire du concessionnaire pour les créances fiscales non recouvrées a été supprimée en 1999 et les concessionnaires se sont, en plus, vus accorder une décharge pour les créances fiscales prouvées irrécouvrables¹¹⁹.

L'assouplissement du régime de la concession a dénaturé l'équilibre du mécanisme qu'elle concrétisait et a contribué à l'effondrement des recettes

¹¹⁰ CE, 22 nov. 1985, n°60459, *ville de la Courneuve*, préc. ; CE, 9 mai 2011, n°341117, *Commune du Raincy*.

¹¹¹ Cass. civ., 11 mars 2021, n°20-40.065, *Sté Les fils de Mme Géraud* (non renvoi d'une QPC).

¹¹² M. Ubaud-Bergeron, P.-Y. Gadhoun, note sous Cas. civ., 11 mars 2021, *Sté Les fils de Mme Géraud*, *CMP* 2021, 6, 3.

¹¹³ Art. L.2224-18 CGCT.

¹¹⁴ Cass. crim., 18 nov. 1858, *Mauboussin et Pichonneau*, Bull. n°274, p. 438.

¹¹⁵ Le recouvrement des impositions, tant spontané que forcé, est régi par le décret présidentiel n° 602/1973, ayant fait l'objet de différentes modifications depuis lors.

¹¹⁶ Loi du 20 avril 1871, n° 192, dite loi Sella.

¹¹⁷ Décret présidentiel n°43/1988 mettant en œuvre la loi n°657/1986.

¹¹⁸ Sénat/Chambre des députés (Italie), *La tassazione in Italia : lo stato dell'arte*, dossier n°351, 22 janv. 2021, p. 68 [en ligne].

¹¹⁹ Décret législatif n°46/1999.

publiques¹²⁰. En 2005, l'Italie a décidé la publicisation progressive du recouvrement, mettant en place, dans un premier temps, sa centralisation, par l'abrogation du système de concession antérieur¹²¹. A sa place, une « Agence des recettes », dotée de la personnalité morale de droit public¹²², s'est vue confier l'activité de recouvrement¹²³. Entre 2006 et 2016, le recouvrement a été réalisé à nouveau sur la base d'une concession, sur la base de conventions triennales renouvelables avec un concessionnaire unique. Il s'agit du groupe de sociétés à capital public *Equitalia*, dont les actions étaient détenues à 51% par l'Agence des recettes et à 49% par l'Institut national de sécurité sociale. A partir de 2016¹²⁴, *Equitalia* a été supprimée et la collecte des impôts a été confiée à une « Agence de recouvrement de recettes »¹²⁵, nouvellement créée, agissant pour le compte de l'Agence des recettes et sous le contrôle du ministère de l'Economie et des finances. Malgré la publicisation du recouvrement, il existe encore aujourd'hui un décalage entre le débiteur de la créance à recouvrer – l'Agence des recettes – et l'agent de recouvrement — l'Agence de recouvrement des recettes.

L'exemple italien permet de mettre au jour deux idées : le *ratio* internalisation/externalisation est le produit de la volonté politique, conditionnée par des besoins financiers ; l'efficacité du mode de gestion du service de recouvrement ne dépend pas du mode de son organisation, public ou privé, mais de l'architecture exacte du mécanisme et des garanties qui l'accompagnent.

c — La concession comme mode de recouvrement secondaire des créances fiscales

En droit états-unien, comme en droit français, l'établissement de l'impôt ne peut pas faire l'objet de contrat¹²⁶. La participation de tiers privés à la réalisation matérielle du droit fiscal se limite à l'assistance au recouvrement dans des cas définis par la loi. Ainsi, le recouvrement de l'impôt, activité régaliennne, se distingue de l'assistance au recouvrement¹²⁷, activité non régaliennne, et donc externalisable. Codifiée en 2004, la section 6306 code des impôts autorise l'administration à

¹²⁰ Les montants effectivement recouverts par les concessionnaires représentaient moins de 5% des créances enregistrées avant la réforme de 1999 et 2% après cette réforme (Cour des comptes italienne, rapport au Parlement, 16 juillet 2007, n°16/2007/G).

¹²¹ Décret législatif n°203/2005, article 3.

¹²² Il s'agit de la *Agenzia delle Entrate*, déjà créée auparavant (décret-loi n°300, 30 juill. 1999, art. 57).

¹²³ Décret-loi n°300, 30 juill. 1999, art. 62, dans sa rédaction actuelle ; décret législatif n°203/2005, art. 3.

¹²⁴ Décret-loi n°193/2016, 22 oct. 2016, art. 1.

¹²⁵ Il s'agit de la *Agenzia delle Entrate-Riscossione*. L'entité exerce les fonctions de recouvrement pour l'ensemble du territoire italien, sauf pour la Sicile, pour laquelle une personne publique différente exerce cette fonction, la société à capital public *Riscossione Sicilia*, dont les actions sont quasi-exclusivement détenues par la Région de Sicile, l'Agence de recouvrement des recettes détenant seulement 0,040% du capital.

¹²⁶ Par ex. Alabama Code, §40-2A-6; Revised Statutes of Nebraska, §77-377.01; Georgia Code Annotated, §48-5-298(a)(3), dont la portée est précisée par la Supreme Court of Georgia, 21 févr. 1991, n° S90A1678, *Sears, Roebuck and Co. v. Parsons et al.*, 401 S.E.2d 4, 260 Ga. 824.

¹²⁷ General Accounting Office, « Issues Affecting IRS' Private Debt Collection Pilot », B-275430, GAO/GGD-97-129R, 18 juill. 1997.

conclure de contrats de « recouvrement qualifié d'impôts pour toute créance fiscale inactive »¹²⁸ après procédure de mise en concurrence¹²⁹. L'habilitation est exprimée de manière négative : la disposition prévoit qu'« aucune disposition de la loi ne doit être interprétée comme empêchant le secrétaire de conclure un contrat de recouvrement qualifié d'impôts pour le recouvrement de toute créance fiscale inactive ». En effet, ces contrats existaient avant 2004, l'habilitation antérieure découlant, selon l'administration¹³⁰, d'une lecture combinée d'autres dispositions¹³¹.

L'action des tiers privés se limite à certaines activités et à certaines créances.

En premier lieu, seules sont visées les créances « inactives », de trois formes : celles qui ne font plus partie du registre de l'administration pour impossibilité de localisation du contribuable ; celles pour lesquelles plus d'un tiers du délai de prescription est échue ; celles mises en recouvrement sans succès depuis plus de 365 jours. Il s'agit donc de créances dont la satisfaction est peu probable.

En second lieu, l'intervention privée est matériellement définie. Il s'agit de trouver et contacter le contribuable, obtenir des informations financières qui le concernent, envoyer une demande de paiement, et, en cas de refus de paiement en une seule fois, organiser un paiement en acomptes en sept ans. Le tiers privé ne dispose pas de pouvoir d'appréciation sur l'établissement de l'obligation ou sur le montant de la dette fiscale¹³² et ne peut pas réaliser des actes que les agents de recouvrement publics ne pourraient pas réaliser¹³³. Il se voit par ailleurs appliquer la législation relative au recouvrement des dettes¹³⁴, dont la violation, par des actes ou omissions du tiers privé, n'engagent pas, selon le législateur, la responsabilité de l'Etat¹³⁵. Ainsi, toute action civile relative au recouvrement privé doit être intentée contre le cocontractant privé tenu responsable des dommages éventuels aux usagers du service¹³⁶. De manière assez surprenante, mais cohérente par rapport à la renonciation de l'Etat à sa responsabilité, le code ne prévoit pas le déroulement de l'activité des tiers privés sous le contrôle de l'Etat.

Les « frais de recouvrement » privé peuvent s'élever à 50% des montants recouverts. Ces frais incluent la rémunération du tiers privé et un crédit affecté à l'administration fiscale¹³⁷ pour recruter et former des agents en vue de l'amélioration du respect des obligations fiscales par les contribuables¹³⁸. La part de la créance recouvrée par les tiers privé qui sert au financement du budget général

¹²⁸ *American Jobs Creation Act*, Pub. L. 108-357. Dans sa forme actuelle, cette autorisation date de 2015 : *Fixing America's Surface Transportation Act*, Pub. L. 114-94.

¹²⁹ Sénat (Etats-Unis), rapport n°108-192, nov. 2013, par Ch. Grassley, p. 212, note 412.

¹³⁰ Internal Revenue Bulletin, n°2016-31, T.D.9778, p. 197.

¹³¹ Sections 6301, 6331 et 6335 du même code.

¹³² Supreme Court of Georgia, 21 févr. 1991, *Sears, Roebuck & Company c. Parsons*, 260 Ga. 824.

¹³³ Sect. 6306(b)(2) du code.

¹³⁴ Sect. 6306(g) du code.

¹³⁵ Sect. 6306(f) du code.

¹³⁶ Section 7433A du code.

¹³⁷ Sect. 6306(e) du code.

¹³⁸ Sect. 6307 du code.

ne dépasse pas donc la moitié des sommes recouvrées. Contrairement au modèle antérieur de recouvrement privé, où le tiers privé recevait une rémunération fixe, payée même si les créances qui lui étaient confiées n'étaient pas recouvrées¹³⁹, la rémunération du tiers privé est aujourd'hui contingente, ce qui n'est pas considéré contraire à l'ordre public par le juge¹⁴⁰. Cette circonstance permet de qualifier cette intervention privée, dans sa forme actuelle, de concession de services : le tiers privé assiste l'administration sans garantie de rémunération, celle-ci étant corrélée au résultat obtenu. En même temps, il n'est pas tenu de reverser des montants non recouvrés.

Du point de vue de l'Etat, la dévolution en matière de recouvrement n'a lieu qu'en cas d'échec du recouvrement public. Se pose naturellement la question de savoir si le recours aux tiers privés a permis d'améliorer le taux de collecte des créances fiscales « inactives ». Les chiffres publiés empêchent une telle affirmation. Entre avril 2017 et septembre 2018, les cinq collecteurs privés choisis par l'administration ont recouvré 2% des créances fiscales inactives attribuées¹⁴¹ — 88 millions contre 5,7 milliards de dollars — tout en omettant, paraît-il, de respecter le cadre légal de recouvrement de dettes¹⁴².

En somme, l'architecture du mécanisme, son efficacité limitée, ainsi que le désengagement de l'Etat de sa responsabilité en cas de recouvrement irrégulier, interrogent l'opportunité de son maintien.

La dévolution à des tiers privés peut prendre la forme non seulement d'une concession, mais également celle d'un marché. Cette hypothèse est la plus courante en droit français.

2 — Le marché public

Deux exemples éclairent l'emploi d'un marché public pour le recouvrement des créances fiscales. Il s'agit, d'une part, du contrat de partenariat pour le recouvrement de l'« écotaxe poids lourds » (b), et, de l'autre, du marché d'encaissements des créances fiscales (c). Pour comprendre les conditions dans lesquelles ces deux marchés ont été conclus, il est nécessaire d'analyser en amont la portée de la notion de convention de mandat en matière financière (a), qui, sans être, en théorie, applicable en matière fiscale, correspond en réalité au contenu des marchés conclus en matière fiscale depuis 2007.

¹³⁹ US General Accounting Office, *New Delinquent Tax Collection Methods for IRS*, 1993, GAO/GGD-93-67, p. 7.

¹⁴⁰ Supreme Court of North Carolina, 3 déc. 1993, n°49PA93, *Philip Morris USA*, 335 N.C.227.

¹⁴¹ Treasury Inspector General for Tax Administration (TIGTA), *Fiscal Year 2019 Independent Assessment of Private Collection Agency Performance*, n°2019-30-18, p. 3.

¹⁴² TIGTA, *Fiscal Year 2020 Statutory Review of Potential Fair Tax Collection Practices Violations*, n°2020-30-053, p. 2 et s.

a — La convention de mandat financier

La compétence exclusive du comptable public pour manier de deniers publics¹⁴³ couvre l'encaissement des recettes liées à l'exécution des ordres de recouvrer¹⁴⁴ et inclut ainsi les créances fiscales¹⁴⁵. Cette compétence étant indisponible, la personne publique titulaire ne peut pas s'en déposséder¹⁴⁶. Le législateur est toutefois libre de décider autrement : selon un avis de 2007 du Conseil d'Etat, la collectivité publique peut en disposer dans le cadre d'une habilitation temporaire, partielle et autorisée par une « disposition normative d'un niveau approprié »¹⁴⁷. Ainsi, si une loi l'autorise¹⁴⁸, les collectivités publiques peuvent aujourd'hui organiser le maniement des deniers publics en dehors du cadre de la régie¹⁴⁹ en confiant à des mandataires privés des missions spécifiques. Depuis 2014¹⁵⁰, une loi autorise le recours à des conventions de mandat par l'Etat ou les collectivités territoriales pour l'encaissement de certaines recettes¹⁵¹, dont ne font pas partie les recettes fiscales, ou le décaissement de certaines dépenses¹⁵². Un tiers privé peut alors collecter certaines recettes publiques dans le cadre d'une convention de mandat conclue après avis conforme du comptable public. S'il n'est pas possible de suggérer la possibilité d'une généralisation des conventions de mandat financier en l'absence de toute loi générale¹⁵³, cette évolution permet de mettre au jour un certain affaiblissement de la limite relative à la compétence

¹⁴³ Art. 13, décret n°2012-1246 du 7 nov. 2012, *relatif à la gestion budgétaire et comptable publique*, JO n°0262, 10 nov. 2012, p. 17713, ayant remplacé le décret n°62-1587 du 29 déc. 1962 *portant règlement général sur la comptabilité publique*, JO 30 déc. 1962, p. 12828.

¹⁴⁴ Art. 18, 6°, décret n°2012-1246, 7 nov. 2012. Rapp. E. Douat, L. Weil, « Indisponibilité des compétences et finances publiques », in *L'indisponibilité des compétences*, CREAM Montpellier, 2013, p. 209-225.

¹⁴⁵ Art. 23, al. 1, décret n°2012-1246, 7 nov. 2012. V. aussi LPF, art. L252, al. 1^{er}, pour les impôts.

¹⁴⁶ C. Blumann, *La renonciation en droit administratif français*, LGDJ, Bibl. droit public, t. 113, 1974, n°608 ; P. Boudon, *Le contrat administratif illégal*, Dalloz, NBT, 2014, n°282.

¹⁴⁷ CE, sect. fin., avis n°373788, 13 févr. 2007, préc.

¹⁴⁸ CE, 6 nov. 2009, n° 297877, *Sté Prest'action* ; CE, 10 févr. 2010, n°301116, *Sté Prest'Action*, T.

¹⁴⁹ CGCT, art. R.1617-1 et s.

¹⁵⁰ A. Taillefait, « Validité et validation de mandats portant sur des recettes et des dépenses publiques », *AJDA* 2015, p. 869.

¹⁵¹ L'article D.1611-32-9 du CGCT définit les sommes qui peuvent l'objet de conventions de mandat conclues par les collectivités territoriales et leurs établissements pour ajouter certaines sommes que la loi ne vise pas, à savoir les redevances de stationnement sur la voirie et les forfaits post-stationnement.

¹⁵² Art. 40, loi n°2014-1545, 20 déc. 2014, *relative à la simplification de la vie des entreprises*. Sa codification par l'article L1611-7-1 CGCT est partielle en ce qu'elle ne vise que les collectivités territoriales et leurs établissements publics. La loi est concrétisée par les décrets n°2015-1670 du 14 déc. 2015, codifié aux articles D.1611-32-1 et s. CGCT, et n°2017-380 du 22 mars 2017.

¹⁵³ Y. Simonnet, « Retour sur la validation législative des mandats portant sur les recettes et dépenses publiques », *CMP* 2016, 1, p. 7.

exclusive du comptable public concernant la gestion externalisée de la collecte des recettes et du paiement des dépenses publiques¹⁵⁴.

Le mandat financier est ainsi qualifié de titre légal de perception¹⁵⁵ pour le recouvrement de recettes publiques. Le mandatement conduit l'administration à charger une personne privée d'une mission sans se dessaisir d'une compétence¹⁵⁶ indisponible¹⁵⁷. Une multitude de situations de « mandat » peuvent être rencontrées en droit administratif¹⁵⁸. À l'image du mandat de droit civil¹⁵⁹, certaines obéissent à une logique de représentation¹⁶⁰ au titre de laquelle le tiers privé agit « au nom et pour le compte » de la personne publique¹⁶¹. D'autres mandats peuvent être autorisés par la loi ou le règlement, à l'image du mandat financier, évoqué plus haut, qui permet au mandataire d'assurer des encaissements « au nom et pour le compte » de la personne publique mandante. En dehors de ces deux cas, la jurisprudence a identifié des situations dans lesquelles le tiers privé, sans être représentant de la personne publique, agit « pour son compte »¹⁶². Après avoir été hypertrophiée par un raisonnement autour de la compétence du juge administratif¹⁶³, cette hypothèse de mandat connaît aujourd'hui un resserrement¹⁶⁴. La qualité de mandataire « tacite » n'est reconnue qu'à la personne privée cocontractante de l'administration au regard des clauses contractuelles qui définissent sa mission ou des « conditions particulières » relatives à l'exécution de cette mission prévues par le contrat¹⁶⁵. Soumis à l'obligation de mise en concurrence¹⁶⁶, le contrat de mandat implique

¹⁵⁴ M. Kernéis-Cardinet, « Une nouvelle place accordée aux conventions de mandat financier. A propos de l'article 40 de la loi relative à la simplification de la vie des entreprises », *JCPA* 2015, 44, 2311 ; G. Clamour, « La renaissance des conventions de mandat », *CMP* 2015, 7, comm. 166.

¹⁵⁵ C. comptes, 24 sept. 1987, *Madine accueil*, p. 301 ; CRC Rhône-Alpes, 12 juin 2002, n°2002-187, *Commune de Chassignieu, Sté d'équipement du Rhône et de Lyon*, *Rev. Trésor* 2003, 452.

¹⁵⁶ Rappr. Ch. Laviaille, *L'évolution de la conception de la décision exécutoire en droit administratif*, LGDJ, *Bibl. droit public*, t. 118, 1974, p. 217-218.

¹⁵⁷ R. Noguellou, « Le Conseil d'État apporte des précisions sur l'utilisation du mandat, sur l'indemnité d'imprévision et sur la nullité », note sous CE, 10 févr. 2010, n°301116, *Sté Prest'Action*, *L'essentiel : droit des contrats*, 2010, n°4, p. 4.

¹⁵⁸ D. Piveteau, concl. sur CE, 5 mars 2003, n°23372, *Union nationale des services publics industriels et commerciaux (UNSPIC)*, *Rec.* 2003 ; S. Nicinski, « Interposition d'une personne privée », *Classeur Droit des marchés publics*, janv. 2021, II.260.

¹⁵⁹ Art. 1984 et s., Code civil.

¹⁶⁰ CE, sect. fin., avis n°361425, 22 janvier 1998, *EDCE* 1999, n°50, p. 226.

¹⁶¹ CE, 24 févr. 1954, *Secrétaire d'Etat à la production industrielle c. Sté Ateliers de construction Schwartz-Haumont*, p. 124.

¹⁶² TC, 8 juill. 1963, *Sté Entreprise Peyrot*, p. 787 ; CE, 30 mai 1975, n°86738, *Sté d'équipement de la région montpelliéraine*, p. 326.

¹⁶³ M. Canedo, *Le mandat administratif*, LGDJ, *Bibl. droit public*, t. 216, 2001.

¹⁶⁴ TC 9 mars 2015, n°3984, *Mme Rispail c. Sté des autoroutes du Sud de la France*, p. 745 ; TC, 11 déc. 2017, n°4103, *Commune de Capbreton*, p. 416.

¹⁶⁵ TC, 16 juin 2014, n°3944, *Sté d'Exploitation de la Tour Eiffel*, p. 463 ; TC, 11 déc. 2017, n°4103, *Commune de Capbreton*, p. 416.

¹⁶⁶ CE, 5 mars 2003, n°233372, *UNSPIC*, p. 108 ; Instr. 8 août 2016, BOFIP-GCP-16-0012. Rappr. L. Richer, « Le contrat de mandat au risque du droit administratif », *CJEG* 1999, p. 127-133, p. 131.

assimilation du mandataire à un agent de l'Etat. Ce dernier peut ainsi engager la responsabilité de l'Etat pour les dommages causés à des tiers¹⁶⁷.

Si le mandat financier ne couvre pas aujourd'hui les recettes fiscales, la définition de recette publique, dont le recouvrement par mandat exige une autorisation législative, est restrictive¹⁶⁸ : seules sont qualifiées de publiques les recettes qui correspondent à des créances préexistantes à l'intervention du tiers privé. Sont exclues de cette qualification par exemple les recettes qui sont liées à une « valorisation »¹⁶⁹ du domaine public en rapport avec l'intervention du tiers privé, à l'image de recettes réalisées par l'exploitation d'encarts publicitaires d'une commune. Les recettes dont la naissance est alors liée à l'activité commerciale du tiers privé ne sont pas publiques et leur collecte peut faire l'objet de mandat même sans fondement législatif¹⁷⁰. Si le critère de reversement d'une recette à la caisse publique témoigne clairement en faveur de la qualification d'une recette de publique¹⁷¹, celui de la valorisation liée à l'action du tiers privé paraît en revanche moins facile à manier. Il est ainsi symptomatique que le Conseil d'Etat, juge de cassation en matière financière, ait admis facilement l'argument de valorisation pour des recettes perçues par un mandataire privé, alors que l'activité commerciale qu'il développait était de la prospection commerciale, qui peut difficilement être admise comme contribuant à la valorisation un service¹⁷². Le risque est le suivant : à mesure de l'élargissement du recours au mandat pour le recouvrement de recettes, l'emploi du critère de valorisation peut restreindre les hypothèses de déclaration d'une gestion de fait¹⁷³ par le juge financier¹⁷⁴.

L'exécution forcée des recettes publiques est impossible dans le cadre d'un mandat financier¹⁷⁵. Cette limite traduit l'idée selon laquelle le recouvrement forcé n'est pas une activité purement matérielle, détachable de la compétence normative indisponible de la collectivité publique. Cette limite que connaît le mandat financier concerne également le mandat relatif à la gestion des recettes du service de stationnement en voirie¹⁷⁶. Après la transformation par le législateur des amendes contraventionnelles pour absence ou insuffisance de paiement de la redevance de

¹⁶⁷ V. ainsi CE, 15 oct. 1986, *Ville de Saintes*, T., en matière de travaux publics ; CE, 10 mars 1971, n°78837, *Maurin*, T. ; déjà CE, 7 janv. 1927, n°82666, *Triller*, p. 25.

¹⁶⁸ Ph. Terneyre, obs. sous CE, sect. fin., avis n°373788, 13 févr. 2007, *BJCP* 2008, n°59, p. 294-297, p. 297 ; Th. Dal Farra, « Gestion de fait et contrats publics », *BJCP* 2013, n° 87, p. 79-88, p. 82.

¹⁶⁹ N. Boulouis, concl. sur CE, 6 nov. 2009, n°297877, *Sté Prest'action*, *RJEP* 2010, n°671, 1.

¹⁷⁰ CE, 6 nov. 2009, n°297877, *Sté Prest'action*, préc. ; CE, 26 juin 2019, n°417386, *Ruche du 4*, p. 240.

¹⁷¹ C. comptes, 2 févr. 1967, *Drumez, ancien secrétaire de maire de la commune de Jouarre*, p. 67.

¹⁷² S. Damarey, note sous CE, 26 juin 2019, n°417386, *Ruche du 4*, *GFP* 2010, 2, p. 98-106.

¹⁷³ V. *infra*, II, B, 2.

¹⁷⁴ Pour un tel point de vue, v. M. Lascombe, X. Vandendriessche, « La notion de recettes publiques, la gestion de fait et les contrats contenant un mandat financier », *AJDA* 2009, p. 2401-2406 ; *id.*, « La gestion de fait, sacrifiée sur l'autel de la rentabilité ? », *GFP* 2010, 2, 132.

¹⁷⁵ Art. L.1611-7-1 du CGCT, précisé par les articles D.1611-32-1 et s. du CGCT.

¹⁷⁶ Circulaire du 15 juill. 1982, *JO* 11 sept. 1982.

stationnement en « forfait post-stationnement »¹⁷⁷ dépenalisé¹⁷⁸, la possibilité de gérer ce service par recours à des délégataires privés s'est trouvée élargie¹⁷⁹, puisque certaines des activités structurant ce service sont désormais qualifiées comme purement matérielles. La dépenalisation du stationnement irrégulier rend alors possible le recours à des tiers mandataires pour le recouvrement de la redevance affectée au budget communal¹⁸⁰. Dans le même temps, il demeure un noyau de service indisponible, qui comprend la fixation du tarif du forfait¹⁸¹ et son recouvrement forcé¹⁸², réservé au comptable public de la DGFIP.

Cet éclaircissement, depuis l'avis de 2007 du Conseil d'Etat, des contours du mandat financier, autorisé par le législateur pour des recettes non fiscales des collectivités territoriales depuis 2014, est à mettre en perspective par rapport aux marchés de recouvrement de recettes fiscales, rendu possible depuis un autre avis du Conseil d'Etat de 2007¹⁸³.

b —Le contrat de partenariat de recouvrement de l'« écotaxe poids lourds »

Dans une logique de diversification du financement des infrastructures de transport¹⁸⁴, une « taxe nationale sur les véhicules de transports de marchandises »¹⁸⁵, dite « écotaxe poids lourds » a été instituée en 2009. Sa collecte a été organisée après une procédure d'appel d'offres¹⁸⁶ dans le cadre d'un contrat de partenariat¹⁸⁷, permis par une loi de 2008¹⁸⁸ et conclu le 20 octobre 2011. Pour y parvenir, il a fallu un avis du Conseil d'Etat de 2007¹⁸⁹ qui, dans la continuité de

¹⁷⁷ Art. 63, loi n°2014-58, 27 janv. 2014, *de modernisation de l'action publique territoriale et d'affirmation des métropoles*.

¹⁷⁸ J. Petit, « La dépenalisation du stationnement payant », *AJDA* 2014, p. 1137.

¹⁷⁹ Cette possibilité était déjà existante dans la circulaire n°69-226 du 9 mai 1969 *relative à l'institution du stationnement payant*. Le cahier des charges, annexé à la circulaire, mentionnait comme tâches incombant au concessionnaire la fourniture et l'installation des compteurs, la remise en état des appareils endommagés, le remplacement des appareils hors d'usage, la surveillance et l'entretien du matériel et la collecte des droits de stationnement (BO min. de l'équipement et du logement, 1969, fasc. 69-15, texte n°576).

¹⁸⁰ Art. L.2331-4, 2°, CGCT.

¹⁸¹ Art. L.2333-87, CGCT.

¹⁸² Art. L.2323-7-1, CGCT.

¹⁸³ CE, sect. fin., avis n°381058, 11 déc. 2007, *EDCE* 2008, 225.

¹⁸⁴ Le produit de la taxe serait affecté à l'agence de financement des infrastructures de transport de France et aux collectivités territoriales propriétaires du réseau routier utilisé.

¹⁸⁵ Art. 11, loi n°2009-967, 3 août 2009, *de programmation relative à la mise en œuvre du Grenelle de l'environnement*; art. 269 à 283 *quater* du code des douanes, aujourd'hui abrogés.

¹⁸⁶ Avis n°09-92658, BOAMP, 5 mai 2009. La procédure a été validée par le Conseil d'Etat : CE, 24 juin 2011, nos 347720, 347779, *Min. de l'écologie, du développement durable, des transports et du logement et Société Autostrade per l'Italia S.P.A.*, T.

¹⁸⁷ Ord. 17 juin 2004, ratifiée par la loi n°2004-1343 du 9 déc. 2004, modifiée par la loi n°2008-735 du 28 juill. 2008, codifiée par l'ord. n°2018-1074 du 26 nov. 2018 dans l'article L.1112-1 CCP.

¹⁸⁸ Art. 153, loi n°2008-1425 du 27 déc. 2008; décret n°2011-991, 23 août 2011, *relatif au prestataire chargé de la collecte de la taxe sur les poids lourds prévue aux articles 269 à 283 quinquies et 285 septies du code des douanes*.

¹⁸⁹ CE, sect. fin., avis n°381058, 11 déc. 2007, *EDCE* 2008, 225.

la décision du Conseil constitutionnel sur la CSG¹⁹⁰, a écarté le recouvrement des créances fiscales des « missions de souveraineté », indélégalables dans le cadre des contrats de partenariat¹⁹¹. Plus précisément, pour le Conseil d'Etat, l'attribution à une personne privée des activités relatives à la collecte d'éléments d'assiette, de liquidation et de recouvrement d'une imposition n'est pas contraire à la Constitution, dès lors que l'administration garde le contrôle du recouvrement forcé, du contrôle physique et des sanctions et que le prestataire reste soumis à un contrôle strict.

Le motif justifiant le recouvrement privé était fondé sur la complexité de la mise en œuvre du dispositif¹⁹². Le prestataire était chargé du déploiement matériel d'un système de portiques sur le réseau routier et de boîtiers dans les poids-lourds, permettant le paiement automatique de la taxe. Appuyé par un réseau de sociétés habilitées de télépéage, il devait également assurer la collecte des informations nécessaires à l'établissement de l'imposition, le calcul de son montant, la facturation aux redevables et aux sociétés habilitées de télépéage, le recouvrement des montants facturés et, enfin, le versement à l'Etat¹⁹³. S'agissant d'une imposition indirecte, la douane était responsable des actions de recouvrement forcé. Les conditions posées par le Conseil d'Etat en 2007 étaient alors respectées.

Le prestataire serait rémunéré par l'Etat de 230 millions d'euros par an, pour un produit annuel de la taxe d'environ 1,2 milliards, ce qui correspondrait à un coût de recouvrement de près de 20% du produit annuel cette taxe¹⁹⁴. Comparé au taux de frais de gestion par l'Etat, en régie, de certaines impositions locales, entre 2% et 3,6%¹⁹⁵, cette rémunération était particulièrement favorable au prestataire privé¹⁹⁶. En sus de la complexité de l'opération, est-ce que le paramètre financier, exigé par la loi relative aux contrats de partenariat¹⁹⁷, a été pris en considération afin de choisir le mode de gestion de ce service ? La réponse doit tenir compte de l'obligation du prestataire de verser à l'Etat l'ensemble des montants facturés, et non seulement ceux effectivement encaissés. Un risque financier lié au non-recouvrement était alors assumé, le prestataire ne pouvant pas, comme évoqué plus haut, mener des procédures de recouvrement forcé, qui seraient du seul ressort de l'administration douanière.

Les raisons de l'échec de ce dispositif sont extérieures au modèle choisi ou à son efficacité, inconnue puisqu'il a été abandonné pour des raisons politiques avant

¹⁹⁰ CC, 90-285 DC, 28 déc. 1990, préc.

¹⁹¹ CC, 2003-473 DC, 26 juin 2003, pt. 19.

¹⁹² Pt. 18, CC, 2003-473 DC, 26 juin 2003 ; mission d'appui aux partenariats public-privé, avis n°2009-4.

¹⁹³ AN, rapport n°1937, 14 mai 2014, p. 39 ; Sénat, rapport n°543, 22 mai 2014.

¹⁹⁴ Sénat, avis n° 334, 5 févr. 2013, p. 29.

¹⁹⁵ Art. 1641 du CGI.

¹⁹⁶ F. Rolin, « Le contrat de partenariat "écotaxe", symptôme d'un Etat impotent », *AJDA* 2013, p. 2225.

¹⁹⁷ Art. 2, loi n°2008-735, 28 juill. 2008.

son lancement. Les questions de responsabilité qui en découlent sont étudiées dans le cadre du régime de la dévolution du recouvrement fiscal¹⁹⁸.

c — Le marché des encaissements de créances fiscales

L'article 201 de la loi de finances pour 2019¹⁹⁹ a autorisé l'attribution à des « prestataires extérieurs », de l'encaissement et du décaissement au titre des recettes et dépenses de l'Etat. Traduction de la volonté politique de mettre fin au maniement des espèces par les services fiscaux²⁰⁰, cette possibilité a été ouverte pour les paiements jusqu'à 300 euros, en espèces et en carte bancaire. Comme dans le cas de la loi de 2008 autorisant le marché de l'écotaxe poids lourds, la loi de 2019 a réservé les procédures de recouvrement forcé aux comptables publics²⁰¹. Pour les opérations d'encaissement visées, la loi et le décret la concrétisant ont institué l'obligation du futur prestataire de centraliser les fonds encaissés, de les transmettre au comptable public²⁰² et, enfin, de rendre compte de son activité auprès de l'Etat²⁰³. L'exécution du marché serait soumise au contrôle de l'Etat, exercé par les services qui assurent le contrôle des comptables publics²⁰⁴.

Sur ce fondement, la DGFIP a engagé une procédure de mise en concurrence avec négociation²⁰⁵ pour l'attribution du marché d'encaissements en numéraire et en carte bancaire²⁰⁶. Le marché a été conclu le 23 juillet 2019²⁰⁷ pour cinq ans²⁰⁸, avec un groupement composé par MDB Services, filiale de la Confédération des buralistes, et par la Française des jeux. Ce n'est pas la première fois que les buralistes sont désignés comme « préposés de l'administration »²⁰⁹ : ils ont été chargés par le passé de la collecte de la vignette automobile²¹⁰ et de la vente de timbres fiscaux²¹¹. Déployé en 19 départements initialement, le dispositif a été généralisé sur tout le territoire à partir du 1^{er} juillet 2020²¹².

¹⁹⁸ *Infra*, II.

¹⁹⁹ Art. 201, loi n°2018-1317, 28 déc. 2018, modifiant l'article 1680 CGI et les articles L.2343-1, L.3342-1 et L.4342-1 CGCT, précisé par les décrets n°2019-757 du 22 juill. 2019 et n°2019-1443 du 23 déc. 2019.

²⁰⁰ Sénat, rapport n°147, 22 nov. 2018, t. 3, vol. 1, p. 463.

²⁰¹ Loi n°2018-1317, 28 déc. 2018, art. 201, I, A, 1.a et I.A.2.

²⁰² Art. 201, II, 1, loi n°2018-1317 ; Art. 5, décret n°2019-1443.

²⁰³ Art. 2, 4°, décret n°2019-1443.

²⁰⁴ Art. 2, 7°, et 8, décret n°2019-1443.

²⁰⁵ CCP, art. L.2124-3 et R.2124-3.

²⁰⁶ BOAMP, avis n°18-178148, 22 déc. 2018.

²⁰⁷ BOAMP, avis n°19-77826, 14 août 2019.

²⁰⁸ Le marché peut être reconduit cinq fois pour une période d'un an, avec une limite totale maximale de dix ans.

²⁰⁹ Question 62411 de D. Gambier, 5 oct. 1992, JO AN, 1992, p. 4566.

²¹⁰ Articles 155 D et 155 E, annexe IV, CGI, abrogé.

²¹¹ CGI, annexe IV, article 121 KM, modifié.

²¹² DGFIP, Cahier des charges relatif à l'externalisation des encaissements en numéraire et en carte bancaire de la DGFIP, 18 déc. 2019.

Le contrat conclu entre la DGFIP et le groupement chargé de l'encaissement — marché de services selon les textes ayant permis sa réalisation — doit être distingué des contrats individuels conclus entre le prestataire et chacun des buralistes. Ces contrats sont des contrats de mandat de droit privé²¹³. Dans ce cadre, le mandataire buraliste, rémunéré à 1,5 euros HT par encaissement, s'engage à respecter la confidentialité des données des usagers²¹⁴ et à verser à la Française des jeux les montants encaissés. Le contrat le constitue responsable, jusqu'au prélèvement de ces montants par la Française des jeux, sur ses propres moyens pour leur paiement, en tant que mandataire du croire²¹⁵. Le défaut à cette obligation peut lui valoir une plainte pour abus de confiance de la part de société²¹⁶. Ce type de sûreté est à mettre en perspective par rapport à la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public pour les préjudices financiers causés à la personne publique²¹⁷ car la clause du croire fonctionne comme une sûreté personnelle et présente les traits d'un cautionnement²¹⁸, à l'image de celui que doit constituer le comptable public à sa prise de fonction. Il peut être comparé avec la responsabilité des buralistes chargés de la vente de la vignette automobile, tenus directement comme « comptables vis-à-vis du Trésor »²¹⁹.

Bien que conclu entre personnes privées pour la matérialisation d'un marché de services entre l'Etat et le tiers privé, ce « contrat de services »²²⁰ pourrait être qualifié de contrat administratif²²¹. Le juge a pu par le passé qualifier ainsi des contrats conclus au nom d'une personne publique sur le fondement d'un contrat de mandat²²² ou d'un contrat conclu par une personne privée déléataire de service public avec des sous-déléataires²²³, voire par une personne privée, agissant sans mandat, pour le compte d'une personne publique²²⁴. Dans cette dernière

²¹³ Art. 3, « contrat de service DGFIP » proposé par la Française des jeux et par MDB Services aux buralistes [fo-dgfip-sd.fr]

²¹⁴ Art. 15.2 du contrat-type.

²¹⁵ Ce type de garantie existe dans d'autres contrats entre la Française des jeux et des détaillants commercialisant des jeux, concernant les sommes représentant les enjeux. V. par ex. CA Lyon, 6 juin 2019, n°17/07731, *Sté Aux Trois Gouttes c. Française des jeux*.

²¹⁶ Art. 8 du contrat-type.

²¹⁷ Art. 60-I, loi 63-156 du 23 févr. 1963.

²¹⁸ A. Lecourt, « La clause du du croire », *AJCA* 2014, 216.

²¹⁹ CGI, annexe IV, art. 155 E, abrogé.

²²⁰ « Contrat de service DGFIP » proposé par la Française des jeux et par MDB Services aux buralistes.

²²¹ J.-M. Auby, R. Drago, *Traité de contentieux administratif*, LGDJ, 3^e éd. 1984, t. I, n°411.

²²² TC, 7 juill. 1975, n°02013, *Commune d'Agde*, p. 798. Dans d'autres affaires, toutefois, le cocontractant de la personne privée, dans un contrat matérialisant un contrat administratif, n'a pas été qualifié de mandataire agissant au nom de l'autorité publique : tel a été le cas de l'aménageur privé dans un contrat entre une entreprise titulaire d'une convention d'aménagement et un groupement de constructeurs : CE, 27 oct. 2011, n°350651, *SARL Port Croisade*, *AJDA* 2011, 2097, confirm. TC, 15 oct. 2012, n°3853, *Sté Port Croisade*, T.

²²³ TC, 14 mai 2012, n°3836, *Gilles*, p. 512.

²²⁴ TC, 8 juill. 1963, n°01804, *Sté Entreprise Peyrot*, p. 787, en matière de travaux autoroutiers, concernant les contrats entre les entreprises concessionnaires et les entrepreneurs de travaux. La portée de l'arrêt *Peyrot* est aujourd'hui restreint : TC, 9 mars 2015, n°3984, *Rispa*, qui reconnaît

hypothèse, la difficulté d'identifier un socle de « matières appartenant par nature à l'Etat »²²⁵ conduit le juge à rechercher au cas par cas si les circonstances particulières de l'exploitation justifient de reconnaître que le mandataire privé agit pour le compte de l'autorité publique²²⁶ ou si la nature de l'activité exercée par le mandataire privé, réalisée sous le contrôle de l'Etat, exige cette qualification²²⁷. En l'absence de connaissance du contenu du marché entre l'Etat et le prestataire privé, il est impossible de répondre avec certitude à la question de savoir si ce contrat inclut lui-même un mandatement. Or la lecture du « contrat-type » proposé aux buralistes mandataires est éclairante : le marché des encaissements de la DGFIP conduit à ce que le buraliste agit pour le compte de l'Etat, alors qu'il est mandataire d'une entreprise privée. A supposer que le marché des encaissements rend le prestataire privé mandataire de l'Etat, ce dernier fait en réalité office d'interface entre l'Etat et les buralistes pour la réalisation du marché en question. Sous cette condition, les contrats entre la Française des jeux et les buralistes peuvent être qualifiés d'administratifs.

L'étude de la typologie de l'intervention privée dans la réalisation matérielle du recouvrement des créances fiscales appelle des précisions sur le régime de cette intervention, qui présente des spécificités en lien avec le caractère régalién de l'activité.

II — Un régime spécifique

L'étude du régime de la participation de personnes privées à l'activité de recouvrement fiscal exige d'envisager à la fois la participation régulière (A) et la participation irrégulière (B) à cette activité, dont le régime met au jour la spécificité de ces activités.

A — La participation régulière

La participation régulière de personnes privées au recouvrement fiscal peut être étudiée sous l'angle de la réalisation de cette participation (1) ainsi que celui d'une réalisation défailante de cette participation (2).

1 — La participation régulière réalisée

La réalisation de la participation régulière au recouvrement fiscal implique d'analyser les conditions de rémunération de la personne privée (a), l'obligation de

qu'« en l'absence de conditions particulières », le concessionnaire autoroutier ayant conclu de contrats avec entrepreneurs de travaux ne peut pas être qualifié comme agissant pour le compte de l'Etat.

²²⁵ Ph. Terneyre, note sous CE, 12 janv. 2011, n°332136, *Sté Autoroutes Nord et Est*, RJEP 2011, 687, comm. 29.

²²⁶ TC, 16 juin 2014, n°3944, *Sté d'Exploitation de la Tour Eiffel*, p. 463 ; TC, 11 déc. 2017, n°4103, *Commune de Capbreton*, p. 416.

²²⁷ CE, 3 juin 2009, n°323594, *Sté Aéroports de Paris*, en matière de police administrative ; TC, 23 sept. 2002, *Stés Sotrame et Metalform*, p. 550, en matière de service public administratif.

reddition de comptes qui lui incombe (b) et les pouvoirs régaliens de la personne publique dans ce cadre (c).

a — Rémunérer la personne privée

La participation de la personne privée au recouvrement des créances fiscales peut faire l'objet de rémunération. La rémunération peut être instituée par la loi ou prévue dans le cadre d'un contrat. Le débiteur de cette rémunération peut être soit l'autorité publique, soit l'utilisateur du service de recouvrement.

La rémunération du tiers privé par la personne publique elle-même, étudiée plus haut, nous a permis de dresser les deux catégories de dévolution contractuelle en matière fiscale. Seule sera évoquée ici la rémunération du tiers privé par l'utilisateur du service. L'exemple italien permet de réfléchir sur la question de la répercussion du coût d'un service public à l'utilisateur.

Les frais de recouvrement fiscal en Italie sont supportés par le contribuable depuis le système des percepteurs privés et ils sont maintenus aujourd'hui malgré la publicisation du recouvrement depuis 2016. L'identification de la nature de ces frais peut paraître intéressante pour les hypothèses où la gestion externalisée d'un service public implique la répercussion partielle de son coût à l'utilisateur. Le recouvrement des créances fiscales étant qualifié de service public par le juge italien²²⁸, les percepteurs privés et les concessionnaires, hier, l'Agence de recouvrement, aujourd'hui, sont rémunérés et sont tenus d'une obligation de reddition de comptes²²⁹. A la différence de la situation antérieure à 2006, lorsque les frais de recouvrement incombaient au contribuable uniquement en cas de paiement hors délai²³⁰, aujourd'hui le contribuable en supporte le coût même en cas de paiement dans les délais, voire en cas de paiement spontané antérieur à l'émission d'un avis d'imposition²³¹. La loi prévoit que l'Agence de recouvrement détermine, sous le contrôle du ministère, et publie sur son site internet annuellement les frais de maintien du service de recouvrement, qui, selon la loi, peuvent tenir compte de l'état de la collecte et peuvent être alors déterminés en fonction des besoins d'amélioration du service et des résultats de sa gestion²³². En

²²⁸ CE italien, déc. n°3672, 1^{er} juill. 2005 ; déc. n°5284, 27 oct. 2014.

²²⁹ V. par ex. C. comptes italienne, sect. Lazio, déc. n°255/2015, 6 mai 2015, condamnant la société *Equitalia* à payer 12.091.283 euros, plus intérêts, à une commune au titre de dommages causés par la gestion du service de perception des impôts.

²³⁰ Etat de l'article 17 du décret législatif n°112/1999 avant sa modification par le décret législatif n°262/2006.

²³¹ Les frais de recouvrement sont fixés à 1% du montant de la créance, à la charge du contribuable, pour les créances fiscales payées avant l'envoi d'un avis d'imposition ; à 6% du montant de la créance, répartis également entre le contribuable et la personne publique, en cas de paiement dans les 60 jours à partir de la notification d'un avis d'imposition ; en cas de défaut de paiement dans les délais, à 6%, à la charge du seul contribuable, d'une assiette incluant à la fois la créance non recouvrée et les intérêts de retard (décret législatif n°159/2015, 25 sept. 2015, modifiant l'art. 17 du décret législatif n°112 du 13 avril 1999).

²³² Décret législatif n°112, 13 avril 1999, article 17, §1, dans sa rédaction actuelle.

d'autres termes, non seulement le contribuable supporte le coût économique du service, mais en plus les frais supportés peuvent être supérieurs à ce coût.

Le juge italien reconnaît le caractère rétributif, et non fiscal, de ces montants²³³. En même temps, il considère que les frais de recouvrement ne sont pas exorbitants lorsqu'ils sont fixés au sein d'une fourchette incluant un taux minimal et un taux maximal et ils ne sont pas manifestement disproportionnés par rapport au coût de la procédure de recouvrement²³⁴. Toutefois, différentes commissions régionales des impôts ont soulevé la question de la conformité à la Constitution des règles relatives à la détermination de ces frais²³⁵, en particulier au principe de capacité contributive (article 53 Const.²³⁶) — les frais sont exigibles même en cas de respect par le contribuable du délai de 60 jours²³⁷ —, au principe d'égalité (article 3 Const.) — les frais ne sont pas proportionnés au coût de la procédure et ils peuvent par ailleurs être calculés à partir d'une assiette incluant les intérêts de retard²³⁸ — ou encore le principe de bonne administration (article 97 Const.) — les frais s'appliquent même en l'absence d'action spécifique de recouvrement. La Cour constitutionnelle a qualifié toutefois ces questions comme insuffisamment fondées²³⁹, ce qui n'a pas changé après l'attribution du recouvrement à l'Agence de recouvrement des recettes²⁴⁰. La question de la constitutionnalité de l'absence d'un plafonnement de ces frais peut effectivement se poser, dans la mesure où ils peuvent être fixés sans rapport au coût réel de la procédure de recouvrement — pourquoi le paiement spontané d'une dette fiscale de 1000 euros doit coûter plus cher que le paiement spontané d'une dette de 100 euros, dès lors que l'activité de recouvrement est d'intensité identique ?

A part la question de l'équivalence entre le montant des frais de recouvrement et le coût du service rémunéré, la nature de la rémunération interroge, puisqu'elle est exigible même en l'absence de recouvrement. En effet, en cas de défaut de paiement par le contribuable dans les délais, suivi par un déclenchement d'une procédure d'expropriation forcée par l'Agence de recouvrement, exemptée de l'obligation d'envoi d'un nouvel avis de paiement²⁴¹,

²³³ Cass. civ. (Italie), n°1311/2018 ; id., n°5154/2017.

²³⁴ Cour const. (Italie), n°480/1993, 30 déc. 1993 ; CE italien, déc. n°272/2008, 29 janv. 2008.

²³⁵ Article 17 du décret législatif n°112 du 13 avril 1999.

²³⁶ La première phrase de l'article 53 de la Const. italienne définit que « tous sont tenus à contribuer aux dépenses publiques à raison de leur capacité contributive ». Le principe de capacité contributive s'applique uniquement aux contributions qui financent des services dont le coût ne peut pas être individualisé : Cour const. (Italie), déc. 4 avril 2001, n°96.

²³⁷ Commission provinciale des impôts de Rome, ord. n°271/2010 ; Commission provinciale des impôts de Venise, ord. n°85/2019.

²³⁸ Commission provinciale des impôts de Turin, ord. n°147/2012.

²³⁹ Cour const. (Italie), ord. n°158/2013 ; Cour const. (Italie), ord. n°147/2015.

²⁴⁰ Cour const. (Italie), ord. n°65/2018.

²⁴¹ Art. 29 du décret législatif italien 78/2010 du 31 mai 2010 après sa modification par le décret législatif 70/2011 : après le délai de 60 jours de paiement de la dette fiscale, le recouvrement est confié à l'Agence de recouvrement, qui peut procéder immédiatement à l'exécution forcée, sans besoin d'envoi préalable d'un avis de paiement.

les frais de recouvrement restent toujours exigibles avant même la réalisation de la procédure d'expropriation forcée²⁴². Cette caractéristique conduit certains auteurs à considérer que les frais de recouvrement ne peuvent pas avoir la nature de redevance²⁴³. Si l'on devait appliquer une grille d'analyse française à ces montants, il serait difficile de les qualifier d'imposition, en l'absence de fait générateur identifiable, ou de taxe, puisqu'ils sont payés indistinctement par tous les contribuables et non seulement par les usagers potentiels du service de recouvrement forcé.

A part la question de la constitutionnalité de cette pratique, il est possible de s'interroger également sur sa compatibilité avec le droit international conventionnel. En effet, la Cour européenne des droits de l'homme a reconnu dans l'affaire *Yukos* qu'une disproportion entre les frais de recouvrement mis à la charge d'un débiteur et le coût réel que supporte l'agent de recouvrement peut être attentatoire au droit au respect de ses biens protégé par la Convention²⁴⁴.

En définitive, l'exemple italien permet de réfléchir sur le financement d'un service public en cas de dévolution. Il semble opportun de distinguer deux types de dépense, à financer différemment. D'une part, les dépenses liées à l'organisation et au fonctionnement du service public lui-même²⁴⁵, non liées à des prestations individualisables aux administrés, pourraient être financées par l'impôt, et donc par le budget général de l'Etat. D'autre part, les dépenses liées à des services individualisés de recouvrement²⁴⁶, dont le coût pourrait être fixé en référence au coût moyen desdites activités²⁴⁷, pourraient être financées par les administrés qui

²⁴² *Loc. cit.*

²⁴³ R. Lupi, A. Fiorilli, G. Castellani, « L'agio di riscossione come sanzione (o imposta di scopo) sui contribuenti accertati solvibili ? », *Dialoghi tributari*, 2009, p. 453-457, p. 455.

²⁴⁴ Cour EDH, 20 sept. 2011 (fond) et 31 juill. 2014 (satisfaction équitable), n°14902/04, *Yukos c. Russie*. Après avoir considéré que des frais de recouvrement de 7% sur des pénalités fiscales introduisent une violation disproportionnée de l'article 1^{er} du protocole 1 de la Convention EDH, la Cour, a défini la somme de la satisfaction équitable au montant inédit de 1,8 milliards d'euros.

²⁴⁵ Selon le bilan de l'Agence de recouvrement pour 2019, parmi les 163 millions d'euros de dépenses totales, 31 millions, soit 19%, correspondaient aux dépenses de fonctionnement et d'informatique. Les frais de recouvrement, à proprement parler, représentaient 68 millions, auxquels s'ajoutaient 40 millions de frais liés à la représentation de l'Agence de recouvrement en contentieux [agenziaentrateriscossione.gov.it/it/il-gruppo/amministrazionetrasparente/bilanci/Bilancio/].

²⁴⁶ L'annexe au décret ministériel du 21 nov. 2000 précise que font partie des activités qui font l'objet de remboursement au profit des agents de collecte les activités antérieures à la phase de recouvrement forcé et postérieures à l'inscription au rôle pour les impôts dont le recouvrement se fait sur cette base. Il s'agit donc de l'édition et de la notification d'un avis de paiement, et, le cas échéant, de la mise en demeure, ainsi que de l'exécution de certaines mesures pour garantir le recouvrement de la créance fiscale impayée.

²⁴⁷ L'annexe au décret ministériel du 21 nov. 2000 relatif à la rémunération des procédures d'exécution menées par les concessionnaires du service national du recouvrement précise l'identité des activités de recouvrement et définit les montants exacts de rémunération pour chacune parmi elles. En même temps, le préambule du même décret précise que « pour déterminer les montants à payer au titre du remboursement des frais relatifs aux procédures d'exécution, un critère de reconnaissance du degré de difficulté des différentes procédures identifiées, qui correspond au

en font l'objet, à l'image des frais de recouvrement forcé en France²⁴⁸. Un tel choix permettrait d'affirmer le caractère rétributif des frais de recouvrement en cas de dévolution.

b — Rendre compte

Le tiers privé chargé du recouvrement fiscal est obligé de rendre compte de son exercice. Cette obligation est justifiée par le maniement de deniers publics et doit être mise en perspective par rapport à l'obligation annuelle de reddition des comptes par le comptable public²⁴⁹, qui s'applique également aux comptables de fait²⁵⁰. Elle est parfois explicitement prévue par les textes législatifs et réglementaires qui organisent la dévolution, à l'instar de ceux relatifs aux marchés d'encaissement évoqués plus haut. Le respect de cette obligation permet de contrôler la régularité de l'intervention du tiers privé et d'apprécier s'il pourrait se voir appliquer le régime de comptable de fait. La teneur des conséquences de cette reddition des comptes sera ainsi étudiée dans le cadre de la participation irrégulière du tiers privé au recouvrement fiscal²⁵¹.

c — Exercer des prérogatives de puissance publique

En matière de contrats administratifs, les personnes publiques bénéficient de prérogatives contractuelles et extracontractuelles qui sont communes à tout contrat administratif²⁵² sans être spécifiques des contrats relatifs à des activités régaliennes. L'exercice de ces pouvoirs en matière de contrats de dévolution du recouvrement ne sont alors qu'une illustration d'un régime commun et ne présente pas de spécificités notables. Toujours est-il que l'intérêt général, que la personne publique peut invoquer pour justifier l'exécution altérée du contrat, à titre extracontractuel, ou sa modification ou résiliation, à titre contractuel, n'est présumé ni dans les contrats administratifs en général ni dans ceux qui touchent à une activité régalienne. Son absence peut alors engager la responsabilité contractuelle pour faute de l'administration en cas d'usage irrégulier de ses pouvoirs de modification unilatérale ou de résiliation unilatérale²⁵³. Cette question sera étudiée dans le cadre de l'étude de la participation régulière défailante.

temps moyen estimé nécessaire pour effectuer efficacement chaque activité, évaluée au coût moyen par minute de personnel, y compris une part des frais généraux relatifs à l'activité en question » (notre traduction). Dès lors, il serait judicieux que lesdits montants fassent l'objet d'une actualisation.

²⁴⁸ L'art. 1912 du CGI précise que ces frais ne peuvent pas excéder 5% du montant des créances dont le paiement est réclamé et sont dans tous les cas plafonnés à 500 euros. Un décret en Conseil d'Etat du 16 mars 2011, codifié dans l'article 396 C de l'annexe II du CGI, précise le barème des frais en fonction des actes en question.

²⁴⁹ CJF, art. R131-2 et R231-2.

²⁵⁰ S. Damarey, *Droit public financier*, Dalloz, 2^e éd. 2021, §1583 et s.

²⁵¹ *Infra*, II, B, 2.

²⁵² Rappr. L. Richer, F. Lichère, *Droit des contrats administratifs*, LGDJ, 12^e éd., 2021, n°528 et s.

²⁵³ M. Ubaud-Bergeron, *Droit des contrats administratifs*, Lexisnexis, 3^e éd., 2019, n°834.

2 — La participation régulière défailante

L'activité du prestataire externe qui participe régulièrement à l'activité de recouvrement fiscal peut être défailante. Il peut s'agir soit d'une activité fautive et préjudiciable à des tiers (a) soit d'une action de la personne publique contractante susceptible d'engager sa responsabilité à l'égard de son cocontractant ou de ses sous-contractants (b).

a — La responsabilité envers les tiers

La dévolution à des prestataires externes du service de recouvrement permet d'envisager l'hypothèse d'une responsabilité extracontractuelle de l'Etat pour faute du tiers privé (i). En l'état du droit, elle n'est pas de nature à engager la responsabilité pénale de la personne publique en cas d'infraction commise par les agents privés (ii).

i — La responsabilité extracontractuelle pour faute, reconnue

Si la responsabilité de l'Etat peut être engagée pour l'activité du service de recouvrement, cette responsabilité devrait être également engagée lorsque l'activité préjudiciable des tiers privés participant au recouvrement est imputable à la personne publique. L'interposition, entre l'administration et l'utilisateur, d'une personne privée chargée d'une mission de service public n'altère pas la nature du service en question²⁵⁴ et ne peut pas *a priori* exclure la responsabilité de la personne publique pour les fautes liées à l'exécution du service public.

La question de la responsabilité de l'Etat en cas d'exercice fautif de l'activité de recouvrement des créances fiscales par un prestataire privé n'a pas à ce jour fait l'objet de jurisprudence. La même question a toutefois pu se poser pour d'autres activités matérielles du domaine régalien dévolues à des personnes privées. En matière de police, la qualification de certaines opérations en activités de service public²⁵⁵ a permis leur dévolution par contrat. Dans le cadre d'une concession, l'exercice fautif par le prestataire privé des missions qui lui étaient confiées a été imputé à la personne publique, engageant ainsi sa responsabilité en cas de dommages causés à des tiers²⁵⁶. En sus de la faute du tiers imputée à la personne publique, une faute de la personne publique elle-même peut être identifiée, relative à l'exercice incomplet du contrôle ou de la tutelle, qui peut engager sa responsabilité pour faute lourde²⁵⁷.

²⁵⁴ CE, 17 avr. 1964, n°57628, *Commune d'Arcueil*, p. 230, considérant que l'attribution à une institution de droit privé de l'exécution d'un service public ne modifie pas le caractère de ce dernier et, *in fine*, n'exonère pas la collectivité publique de sa responsabilité. V. également CE, 11 mai 1987, n°62459, *Divier c. Association pour l'information municipale*, p. 167.

²⁵⁵ J. Petit, « Nouvelles d'une antinomie : contrat et police », *Mél. Moreau*, *Economica*, 2003, p. 345.

²⁵⁶ V. par ex. CE, 10 oct. 2011, n°337062, *min. Alimentation c. Jonnet*, p. 456, en matière d'activités de police sanitaire, ou CAA Lyon, 28 févr. 2019, n°17LY02513, *AJDA* 2019, p. 1519, en matière d'activités de police d'urbanisme.

²⁵⁷ B. Delaunay, *La faute de l'administration*, LGDJ, *Bibl. droit public*, t. 252, 2007, p. 221 et s.

La responsabilité extracontractuelle de la puissance publique pour des agissements du prestataire externe est singulière lorsque la dévolution concerne des activités régaliennes. Dans ce domaine, les activités dévolues sont, du fait de leur nature, exercées sous le contrôle de l'Etat²⁵⁸. En effet, hors domaine régalien, en cas de dévolution d'une activité de service public par la voie de la concession, les fautes commises par le concessionnaire engagent sa responsabilité exclusive. Dans ce cas, les seules hypothèses où le concédant peut être condamné pour les fautes du concessionnaire, préjudiciables à des tiers, concernent le cas d'insolvabilité du concessionnaire ou le cas de concours de la personne publique au dommage²⁵⁹. Or, en cas de concession relative à une activité régaliennne, la personne publique est, à l'égard des tiers, tenue d'une obligation de réparation à titre principal et non subsidiaire, en cas de faute commise par le délégataire dans l'exercice de sa mission qui est préjudiciable à des tiers²⁶⁰.

A part l'hypothèse d'engagement de la responsabilité de la personne publique pour l'exercice fautif des missions confiées à un concessionnaire, la personne publique peut également être tenue responsable de l'exercice fautif de son contrôle ou de sa tutelle sur des personnes privées dont l'action a causé un dommage à des tiers²⁶¹. Dans ce cas, seule la faute lourde en lien avec l'exercice défaillant du contrôle ou de la tutelle peut engager la responsabilité de la personne publique chargée de la tutelle ou du contrôle. Cette exigence vise à limiter le transfert de responsabilité²⁶². La faute de l'autorité de contrôle ou de tutelle ne peut pas être par ailleurs évoquée par le prestataire défaillant pour s'abstraire de sa propre responsabilité pour faute envers les tiers²⁶³.

Au vu de ce cadre, est-il possible de craindre une limitation de la responsabilité de la puissance publique lorsque son exercice se retranche derrière des personnes privées ?

La réponse semble être négative. En cas de concession, si le dommage subi par des usagers découle de la mise en œuvre d'une prérogative de puissance publique, le juge judiciaire est incompétent pour condamner la personne privée qui participe à l'exercice d'une mission de service public²⁶⁴. Dans ce cas, la responsabilité de la personne publique peut être engagée car l'activité dévolue est

²⁵⁸ B. Delaunay, note sous CE, 10 oct. 2011, n°337062, *min. Alimentation c. Jonnet*, RFD A 2012, p. 481.

²⁵⁹ CE, 13 nov. 1970, n°06145, *Ville de Royan*, p. 683 ; CE, 2 oct. 1974, n°90025, *Chatelais*, p. 461 ; CE, 21 avril 1982, n°13282, *Daunes*, T.

²⁶⁰ B. Delaunay, note préc.

²⁶¹ CE, 1^{er} avril 1938, n°52872, *Sous-préfet de Pontoise*, p. 338 ; CE, 8 mars 1961, *Leblanc*, p. 310.

²⁶² Y. Gaudemet, « La responsabilité de l'administration du fait de ses activités de contrôle », in *Mél. Jean Waline*, Dalloz, 2002, p. 561-574, p. 568.

²⁶³ B. Delaunay, *La faute de l'administration*, op. cit., n°504. V. par ex. CE, 13 mars 1957, n°68731, 69548, 69549, *Cie du gaz de Paris et autres*, p. 172.

²⁶⁴ CE, 23 mars 1983, n°33803, *SA Bureau Veritas*, p. 133 ; TC, 25 janv. 1982, n°02206, *Cailloux c. Comité national pour la sécurité des usagers de l'électricité*, p. 449.

exercée sous son contrôle, le concessionnaire agissant pour son compte²⁶⁵. Ainsi, la personne publique est condamnée à réparation dans le cadre d'une responsabilité extracontractuelle pour faute, comme, dans l'affaire *Jonnet*, en matière d'activités de police spéciale exercée par un concessionnaire ayant causé des dommages à des tiers, même si la personne publique n'a pas concouru au dommage, même en l'absence de toute insolvabilité du délégataire²⁶⁶. Si la condamnation de la personne publique se fonde sur l'imputation du fait d'autrui, il y a bien une reconnaissance implicite d'une faute de la personne publique en rapport l'activité défailante du contrôle²⁶⁷.

Hors concession, le même constat devrait être vrai en cas d'exercice d'une activité touchant au domaine régalién par le moyen d'un organisme sous le contrôle ou sous la tutelle de l'Etat. Malgré le maintien de l'exigence d'une faute lourde pour engager la responsabilité de la puissance publique pour des fautes commises par des organismes soumis à sa tutelle ou à son contrôle, la faute simple suffit aujourd'hui pour engager la responsabilité de l'Etat, du moins pour les actes matériels d'exécution de certains services publics soumis à la tutelle de l'Etat. Tel est l'exemple des activités de contrôle, en matière de sécurité sociale, exercé par les URSSAF²⁶⁸. Ainsi, l'abandon de la faute lourde pour la dévolution d'activités matérielles du domaine régalién est à mettre en perspective avec l'évolution du droit positif. L'abandon de l'indisponibilité de certaines activités régaliennes justifie la responsabilité de l'Etat en cas de dévolution pour les fautes commises par le prestataire privé si elles sont préjudiciables à des tiers²⁶⁹.

Enfin, en cas d'exécution d'une mission de service public pour le compte de l'Etat dans le cadre d'un marché public, la responsabilité de la personne publique mandante peut être engagée²⁷⁰. En effet, la responsabilité de la personne publique peut être engagée pour le fait des personnes dont la situation se rapproche de celle des préposés de l'administration²⁷¹. Cette responsabilité est possible, non seulement lorsque le cocontractant privé a reçu un mandat au sens du droit civil et agit au nom et pour le compte de la personne publique, mais également lorsque les caractéristiques du contrat permettent de penser qu'il agit pour le compte de la

²⁶⁵ TC, 23 sept. 2002, n°3300, *Sté Sotrame et Metalform c. GIE Sesam-Vitale*, p. 550.

²⁶⁶ CE, 10 oct. 2011, n°337062, *min. Alimentation c. Jonnet*, p. 456.

²⁶⁷ B. Delaunay, note préc.

²⁶⁸ Ainsi, en matière de sécurité sociale, le juge acceptait déjà l'engagement de responsabilité des caisses de sécurité sociale ou des URSSAF pour des activités de contrôle pour faute simple (Cass. soc., 30 avril 1997, n°95-17346, *A c. CPAM de Paris*).

²⁶⁹ Rapp. G. Eckert, « Police et contrat », in Ch. Vautrot-Schwarz (dir.), *La police administrative*, PUF, Thémis, 2014, p. 167-183, p. 183.

²⁷⁰ J.-P. Négrin, *L'intervention des personnes morales de droit privé dans l'action administrative*, LGDJ, Bibl. droit public, t. 102, 1971, p. 311.

²⁷¹ J.-P. Négrin, *L'intervention des personnes morales de droit privé dans l'action administrative*, op. cit., p. 313-315 ; L. Richer, « Le contrat administratif de mandat », *Economie mixte (FNSM)*, sept.-oct. 1994, p. 48 ; Ph. Terneyre, note sous TC, 4 mai 1987, *SA Merx*, RA 1987, p. 348-351 ; N. Mathey, « Personne publique et personne privée », in AFDA, *La personnalité publique*, Litec, 2008, p. 63-89, p. 77.

personne publique, comme mandataire implicite²⁷². Dans les deux hypothèses, en cas de subdélégation, le contrat entre personnes privées peut être qualifié d'administratif, si l'une d'elles a reçu un mandat explicite²⁷³ ou implicite²⁷⁴ de la part de la personne publique. Pour que ce raisonnement permette d'envisager la condamnation de l'Etat pour l'exercice fautif par des prestataires privés d'activités exercées sous son contrôle, il faut qu'il soit transposable en matière fiscale. Cela présuppose de préciser dans quelle mesure l'Administration fiscale peut engager sa responsabilité pour faute, avant d'envisager le fait d'autrui qui peut lui être imputé. Si cette idée est aujourd'hui reconnue, elle n'a pas toujours relevé de l'évidence.

Comme avant 1905 en matière de police²⁷⁵, ainsi avant 1913, en matière fiscale, les fautes commises dans l'exercice du service de recouvrement ne permettaient pas d'engager la responsabilité de l'Etat²⁷⁶. Cette exclusion a été érodée progressivement. Ont été ainsi reconnues successivement la responsabilité pour « faute d'une gravité exceptionnelle » depuis 1927²⁷⁷, puis celle pour « faute manifeste et d'une particulière gravité » depuis 1954²⁷⁸, et enfin la responsabilité pour faute lourde en 1962²⁷⁹. La responsabilité du fait des services de recouvrement était rarement engagée : seuls les cas de faute lourde qualifiaient la responsabilité pour les actes purement matériels de recouvrement²⁸⁰. Toutefois, dans d'autres situations d'exécution matérielle d'une activité de service public, le juge admettait déjà en 1967 la responsabilité du fait des opérations purement matérielles, pour faute simple, si ces opérations ne présentaient pas de difficulté particulière²⁸¹. Pour les autres cas, la reconnaissance d'une responsabilité pour l'action des services de recouvrement était reconnue rarement : par exemple en cas de confusion persistante concernant l'identité de deux contribuables portant le même nom — permettant de retenir une faute lourde²⁸² — ou pour des dégâts matériels causés lors d'une vérification²⁸³ ou en rapport avec la perte de la comptabilité du

²⁷² V. *supra*, I, B, 2, a.

²⁷³ CE, 30 janv. 1931, *Sté Brossette*, p. 123 ; CE, 18 déc. 1936, *Prade*, p. 1124 ; CE, 2 juin 1961, *Leduc*, p. 365 ; CE, 14 oct. 1966, *Ville de Montdidier*, p. 539 ; TC, 12 janv. 1970, *Gaz de France*, p. 968.

²⁷⁴ TC, 8 juill. 1963, n°01804, *Sté Entreprise Peyrot*, p. 787 ; TC, 12 nov. 1984, *SEM du tunnel de Sainte-Marie-aux-Mines c. SA Tunex*, p. 656.

²⁷⁵ CE, 10 févr. 1905, n°10365, *Tomaso Greco*, p. 139.

²⁷⁶ CE, 21 févr. 1913, n°39280, *Cie générale parisienne des tramways c. Ville de Paris*, p. 248.

²⁷⁷ CE, 1^{er} juill. 1927, n°86543, *Demoreuil*, p. 739 ; CE, 21 juin 1935, n°28601, *Barneyrat*, p. 701 ; CE, 26 janv. 1951, n°98698, *Renard*, p. 50 ; CE, 24 juin 1953, n°15135, *Briançon*, p. 317 ; CE, 30 mars 1960, n°46811, *Duval*, p. 240.

²⁷⁸ CE, 30 oct. 1959, n°38425, *Min. Affaires économiques c. Murat*, p. 566.

²⁷⁹ CE, 21 déc. 1962, n°36207, *Dame Husson-Chiffre*, p. 101.

²⁸⁰ CE, 21 janv. 1983, n°199333, *Ville de Bastia*, p. 22, concl. de Ph. Bissara, qui distingue les décisions « purement juridiques », qui ont trait à l'établissement de l'impôt, des agissements mettant en œuvre matériellement les procédures fiscales, correspondant au recouvrement et suggérant une responsabilité pour faute simple pour les premières et pour faute lourde pour les seconds.

²⁸¹ CE, 28 avril 1967, n°65449, *Lafont*, p. 182.

²⁸² CE, 29 avril 1966, n°61424, *Rossi*, p. 296.

²⁸³ CE, 8 juill. 1988, n°77118, *Brulet*, p. 279.

contribuable²⁸⁴ — activités qualifiées de détachables des actes d'établissement ou de recouvrement de l'impôt.

Le responsabilité pour faute simple des services fiscaux, d'abord reconnue seulement lorsque « l'appréciation de la situation du contribuable ne comporte pas de difficultés particulières »²⁸⁵, a été finalement admise en 2011, par un arrêt *Krupa*, pour les actes tant d'assiette que de recouvrement²⁸⁶. Dès 1990, par un arrêt *Bourgeois*²⁸⁷, le Conseil d'Etat avait effacé la ligne de démarcation entre actes juridiques et actes matériels fiscaux en matière de faute exigée pour engager la responsabilité et n'a pas souhaité y revenir²⁸⁸, dès lors qu'il admettait déjà la faute simple pour l'engagement de la responsabilité de l'Etat en rapport avec l'exécution matérielle d'autres services publics soumis au contrôle ou la tutelle de l'Etat²⁸⁹. Le droit fiscal a ainsi suivi, après un temps d'hésitation, le mouvement d'abandon de la faute lourde, déjà amorcée par le Conseil d'Etat dans le domaine régalién en matière d'exécution matérielle de mesures de police²⁹⁰ ou en matière pénitentiaire²⁹¹.

En somme, il est possible d'envisager la responsabilité exclusive de l'Etat du fait des activités de recouvrement fautives de personnes privées agissant en tant que concessionnaires, engagée sur le fond de la jurisprudence *Jonnet*. En tout état de cause, dans les autres hypothèses de dévolution, il est possible d'envisager la responsabilité, à titre principal, pour faute simple, de l'Etat, ce qui n'exclut pas la possibilité de la responsabilité parallèle de la personne privée²⁹².

ii — La responsabilité pénale exclue

Traduction d'une volonté politique d'établir un traitement égal entre personnes publiques et privées pour des agissements similaires²⁹³, le code pénal permet aujourd'hui l'engagement de la responsabilité pénale des personnes

²⁸⁴ CE, 2 nov. 1957, n°91296, *Robergé*, p. 572.

²⁸⁵ CE, 26 juill. 1990, n°44676, *Bourgeois*, p. 242 ; CE, 29 déc. 1997, n°151472, *Commune d'Arcueil*, p. 512.

²⁸⁶ CE, 21 mars 2011, n°306225, *Krupa*, p. 101.

²⁸⁷ CE, 26 juill. 1990, n°44676, *Bourgeois*, préc.

²⁸⁸ C. Legras, concl. sur CE, 2 mars 2011, n°306225, *Krupa*, p. 19.

²⁸⁹ Cass. soc., 30 avril 1997, n°95-17346, *A c. CPAM de Paris*.

²⁹⁰ Si le Conseil d'Etat maintient encore la distinction entre l'édiction des mesures de police, qui relève de la faute simple, et leur exécution matérielle, qui relève de la faute lourde (CE, 4 déc. 1995, n°133880, *Delavallade*, T.), la responsabilité de l'Etat a été engagée pour faute simple pour certaines activités matérielles de police (protection et surveillance des forêts : CE, 25 mars 1994, n°115799, *Commune de Kintzheim*, p. 162 ; police des nuisances sonores : CE, 28 nov. 2003, n°238349, *Commune Moissy-Cramayel*, p. 464 ; activités de contrôle de la navigation aérienne : CE, 2 avril 2010, n°310562, *Cts Cjrod*).

²⁹¹ CE, 9 juill. 2008, n°306666, *Boussouar*, p. 495.

²⁹² V. par ex. CE, 7 janv. 1927, n°82666, *Triller*, p. 25 ; CE, 10 mars 1971, n°77.668, *Maurin*, p. 199 ; CE, 15 oct. 1986, n°18.909, *Ville de Saintes*, T.

²⁹³ CE, *La prise en compte du risque dans la décision publique*, Etude 2018, p. 74 ; Cass. crim., 16 nov. 2011, n°11-81.203 QPC (non lieu à renvoi).

publiques, à l'exception de l'Etat²⁹⁴, dans les domaines qui peuvent faire l'objet d'une convention de délégation²⁹⁵. Cette dernière expression vise toute forme de dévolution contractuelle²⁹⁶. Ainsi, puisque la responsabilité pénale de la personne publique ne peut pas être engagée pour des activités qui n'auraient pas pu faire l'objet de dévolution, l'habilitation contractuelle d'une personne privée à exercer une mission de service public, dans le cadre de laquelle elle a « reçu, exigé ou ordonné de percevoir, à titre de droits, contributions, impôts ou taxes publiques, une somme qu'[elle] savait ne pas être due ou excéder ce qui est dû »²⁹⁷, ne fait pas partie des cas où la responsabilité pénale de la personne publique peut être engagée pour des agissements qualifiant le délit de concussion. En effet, les droits en question sont fixés par délibération par la collectivité locale délégante²⁹⁸ et ne peuvent donc pas faire l'objet de contrat. En telle hypothèse, seule pourra être recherchée la responsabilité pénale de la personne physique dépositaire de l'autorité publique ou investie d'une mission d'intérêt général, auteur du délit²⁹⁹.

La responsabilité pénale des personnes publiques autres que l'Etat pour les activités susceptibles d'être dévolues implique le maintien de l'irresponsabilité de ces personnes pour les activités régaliennes³⁰⁰. Si le caractère régalien d'une activité est la raison principale d'irresponsabilité pénale des personnes publiques autres que l'Etat, est-ce que l'irresponsabilité pénale totale de l'Etat postule que toute action étatique est régaliennne ? Les arguments avancés pour justifier cette irresponsabilité se fondent sur la souveraineté étatique³⁰¹, argument non pertinent du moins pour les activités non régaliennes, sur la séparation des autorités administratives et judiciaires³⁰², qui ne pose pas de problème à la reconnaissance de la responsabilité pénale de l'Etat³⁰³, et enfin sur la détention du monopole de la répression pénale. Suivant la logique de ce dernier argument, l'admission de la responsabilité pénale de l'Etat impliquerait l'auto-infliction de sanctions pécuniaires, supportées *in fine* par le contribuable³⁰⁴, et des sanctions non pécuniaires, qui s'adaptent mal³⁰⁵ avec

²⁹⁴ Code pénal, art. 121-2, al. 1. De la même manière : art. 5, code pénal belge et art. 1, al. 3, décret législatif italien 231/2001.

²⁹⁵ Code pénal, article 121-2, al. 2, produit de la loi n°92-683 du 22 juill. 1992, portant réforme des dispositions générales du code pénal. Pour un exemple de refus de condamnation d'une personne publique par le juge pénal pour des activités qui sont en principe exercées en régie, v. en matière de police CA Amiens, 9 mai 2000, *GP* 2000, 2, p. 1413. Hors domaine régalien, dans le domaine de l'éducation, v. Cass. crim., 12 déc. 2000, n°98-83.969, Bull. n°371, p. 1123.

²⁹⁶ Ph. Terneyre, « La notion de convention de délégation : éléments constitutifs et tentative de délimitation sommaire », *AJDA* 1996, p. 588.

²⁹⁷ Cass. crim., 19 déc. 2018, n°18-81.328, *SIVOM de Vico-Coggia*, Bull. n°217.

²⁹⁸ Rapp. *supra* I, B.

²⁹⁹ Cass. crim., 26 mai 2001, n°s 99-83.467 et 97-80.888, Bull. n°124.

³⁰⁰ Ch. Vigouroux, « Personnes publiques et responsabilité », in AFDA, *La personnalité publique*, *op. cit.*, p. 167-178, p. 167.

³⁰¹ AN, rapport n°896 sur la réforme du code pénal, par Ph. Marchand, député, 2 oct. 1989, p. 121.

³⁰² JO Sénat, 11 mai 1989, p. 624, avis du Conseil d'Etat cité par E. Dailly, sénateur.

³⁰³ CE, *La responsabilité pénale des agents publics en cas d'infractions non-intentionnelles*, 1996.

³⁰⁴ CE, *La prise en compte du risque dans la décision publique*, Etude 2018, p. 73.

³⁰⁵ V. par ex. CP, art. 131-39, n°4 et s., applicables aux personnes morales de droit public.

la qualité souveraine de la personne morale « Etat ». Il est difficile d'admettre cet argument dès lors que la responsabilité civile de l'Etat, qui, de sa spécificité, est ôtée du juge judiciaire³⁰⁶, est reconnue depuis longtemps sans difficulté³⁰⁷. Par ailleurs, l'Etat ou ses établissements n'exercent pas uniquement des activités régaliennes et peuvent par ailleurs être contribuables³⁰⁸. On voit mal ainsi pourquoi l'action de l'Etat peut justifier sa responsabilité devant le juge administratif, ou son imposition, mais ne peut pas impliquer sa condamnation pénale pour les faits préjudiciables commis par ses agents qui peuvent lui être imputables, lorsque la violation des règles pénales ne peut pas être justifiée par la spécificité de l'action publique³⁰⁹. Pourtant, si le Parlement a déjà envisagé l'extension de la responsabilité pénale des personnes publiques au-delà des activités susceptibles d'être dévolues³¹⁰, une extension de la responsabilité des personnes publiques vers l'Etat n'a pas été envisagée³¹¹.

L'acception différenciée de la responsabilité pénale des personnes publiques, en fonction de la question de savoir si les auteurs d'un délit sont agents de l'Etat ou de ses démembrements, entraîne une situation inégalitaire³¹² : si une activité peut faire l'objet de dévolution contractuelle, la collectivité locale pourra éventuellement se substituer au gestionnaire local auteur d'éventuels délits et être incriminée, ce qui n'est pas possible lorsque l'activité et les agissements délictueux en question concernent l'échelon étatique, auquel cas seule la responsabilité pénale du fonctionnaire d'Etat pourra être recherchée. En revanche, pour les activités indélégalables, les délits des agents publics n'engagent que leur propre responsabilité pénale tant au niveau étatique qu'infra-étatique.

En définitive, l'élargissement du périmètre des activités ouvertes à la dévolution par le législateur, autorisant en matière fiscale l'habilitation de tiers privés à encaisser des recettes fiscales, ne concerne à l'heure actuelle que l'Etat. En l'état actuel du droit, les éventuels délits commis par les agents publics en la matière ne peuvent engager que leur propre responsabilité et non celle de l'Etat. Il en va de même pour les gestionnaires locaux, qui, de toute manière, ne peuvent pas

³⁰⁶ TC, 8 févr. 1873, *Blanco*, p. 70.

³⁰⁷ J.-C. Planque, *La détermination de la personne morale pénalement responsable*, L'Harmattan, 2003, n°136 et s.

³⁰⁸ V. par ex. en matière de TVA : J.-L. Albert, *Fiscalité et personnes publiques*, LGDJ, Systèmes, p. 101 et s. ; L. Ayrault, « Personne publique et droit fiscal », in AFDA, *La personnalité publique*, op. cit., p. 199-212.

³⁰⁹ E. Dreyer, « Irresponsabilité ou responsabilité pénale des personnes morales de droit public ? », *JCP G*, 2016, 1256.

³¹⁰ AN, rapport n°2266, 22 mars 2000, p. 55 et s. L'Assemblée nationale n'a pas suivi le Sénat dans la proposition de réécriture de l'article 121-2, al. 2, du Code pénal en ce sens (loi n°2000-647, 10 juill. 2000).

³¹¹ V. toutefois la proposition en ce sens, au nom de l'égalité entre les agents publics, faite par le Groupe d'étude sur la responsabilité pénale des décideurs publics, présidé par J. Massot, dans son rapport au Garde des Sceaux, 6 déc. 1999, p. 41-43.

³¹² E. Picard, « La responsabilité pénale des personnes morales de droit public », *Rev. Sociétés* 1993, p. 261.

actuellement habilitier des tiers privés à encaisser des recettes fiscales. Ainsi, l'exclusion de la responsabilité pénale de la personne publique, dans les deux cas, devrait agir comme avertissement aux gestionnaires publics impliqués dans ces activités.

b — La responsabilité envers le prestataire externe

La responsabilité envers le prestataire externe peut concerner à la fois le cocontractant direct de l'administration (i) et ses sous-contractants (ii).

i — La responsabilité contractuelle envers le cocontractant

La conclusion valable du contrat administratif crée le droit du tiers privé, cocontractant de l'administration, à exécution³¹³. Le non respect de ce droit engage la responsabilité contractuelle de l'administration³¹⁴ pour faute³¹⁵. En cas de résiliation ou modification unilatérale, la personne publique échappe à sa responsabilité contractuelle si un motif d'intérêt général justifie la résiliation ou la modification³¹⁶ ; mais elle peut être responsable en l'absence de faute selon la jurisprudence issue de l'arrêt du Conseil d'État du 11 mars 1910, *Compagnie française des tramways*.

Comme évoqué plus haut, le partenariat concernant l'écotaxe poids lourds a été abandonné avant sa réalisation. Telle a été la réponse politique à la remise en question des conditions d'attribution du contrat et des clauses contractuelles favorables au prestataire. Après l'annonce d'une « suspension » du projet en octobre 2013, non prévue par le contrat³¹⁷, et une tentative d'utiliser le dispositif déjà déployé comme support d'une redevance de péage, à la place de la taxe, l'Etat a fini par résilier pour motif d'intérêt général le contrat en octobre 2014 et s'est engagé, dans le cadre d'un protocole convenu avec le prestataire, à verser des indemnités de sortie du contrat de 957 millions d'euros³¹⁸. L'indemnisation a coûté presque autant que la rémunération qui avait été convenue pour l'exécution du contrat. La question suivante peut être posée : est-ce que l'éventuel contrôle de ce montant par le juge aurait pu être qualifié comme contraire au principe, protecteur des deniers publics³¹⁹, d'interdiction de consentir des libéralités par les personnes publiques³²⁰ ? Deux questions doivent être ici distinguées : celle de la légalité du

³¹³ N. Symchowicz, « Les renoncements de la personne publique à l'application du contrat », *AJDA* 1998, p. 770.

³¹⁴ CE, 25 juill. 1939, n°59991, *Hayem*, p. 528.

³¹⁵ CE, 5 janv. 1979, n°04395, *Quinault et autres*, p. 3.

³¹⁶ S. Hourson, Ph. Yolka, *Droit des contrats administratifs*, LGDJ, Systèmes, 2^e éd. 2020, n°220.

³¹⁷ C. comptes, *Rapport public annuel 2017*, t. I, p. 208.

³¹⁸ C. comptes, *Rapport public annuel 2017*, t. I, p. 217.

³¹⁹ M. Ubaud-Bergeron, *Droit des contrats administratifs*, *op. cit.*, n°772.

³²⁰ CE, 19 mars 1971, n°79932, *Mergui*, p. 235 ; CE, 3 mars 2017, n°392446, *Sté Leascom*. Le principe s'applique aux contrats de partenariat : CE, 11 mai 2016, n°s383768, 383769, *Rouveyre*, p. 173.

motif d'intérêt général de résiliation et celle des conditions d'indemnisation pour résiliation du contrat, qui sous-tend celle de l'interdiction de libéralités³²¹.

En ce qui concerne en particulier le motif d'intérêt général de résiliation, sa légalité peut faire l'objet d'un contrôle par le juge³²². Font partie des motifs d'intérêt général susceptibles de justifier la résiliation unilatérale la cessation³²³ ou la réorganisation³²⁴ du service, la modification de la réglementation³²⁵ ou encore sous certaines conditions, un motif financier³²⁶. En revanche, un simple projet de réforme ne peut pas être qualifié comme tel³²⁷. En ce qui concerne l'abandon de l'écotaxe poids lourds, l'abrogation du dispositif légal qui servait de support au contrat de partenariat n'est survenue qu'en 2016³²⁸, ce qui excluait la possibilité d'invoquer un tel motif au moment de résiliation du contrat. Ainsi, le simple « abandon » du projet ou la simple « renonciation » au projet en pleine exécution du contrat et avant l'abrogation de la loi autorisant sa conclusion n'était pas susceptible de recevoir la qualification de motif d'intérêt général³²⁹. L'argument d'inconstitutionnalité du contrat, invoquée par l'Etat en contentieux, pouvait difficilement être soutenue. Comme l'a relevé le juge administratif, l'avis du Conseil d'Etat de 2007 n'y voyait aucun écueil normatif à la réalisation du montage³³⁰. L'Etat ne pourrait pas, de bonne foi³³¹, invoquer ce motif plus tard, même si les requérants n'invoquaient pas un argument de loyauté des relations contractuelles, difficilement admis par le juge administratif dans la phase d'exécution du contrat³³². Dans cette hypothèse, le cocontractant de l'administration aurait pu engager une « action en reprise des relations contractuelles », sur le fondement de la jurisprudence *Béziers II*³³³, qui n'exclut pas la possibilité de présenter des

³²¹ CE, 4 mai 2011, n°334280, *CCI de Nîmes*, p. 205 ; M. Ubaud-Bergeron, *Droit des contrats administratifs*, op. cit., n°771.

³²² CE, 18 déc. 1936, n°25762, *Touchevieux*, p. 1128.

³²³ CE, 27 janv. 1961, n°38661, *Vannier*, p. 60.

³²⁴ CE, 29 avril 1994, n°10541, *Colombani*, p. 209.

³²⁵ CE, 22 avril 1988, n°86241, 86242, 88553, *Sté France 5 - Ass. des fournisseurs de la cinq et autres*, p. 157.

³²⁶ CE 23 mai 2011, n°328525, *EPAD*, T., concernant la résiliation de conventions d'occupation du domaine public après l'institution d'une redevance, ayant vocation à assurer une meilleure exploitation du domaine public. V. aussi CE, 23 juin 1986, n°59878, *Thomas*, p. 167.

³²⁷ CE, 2 févr. 1987, n°81131, 82432, 82437, 82443, *Sté TV6*, p. 29.

³²⁸ Art. 84, I, 2°, loi 2019-2016, 29 déc. 2016, *de finances pour 2017*.

³²⁹ TA Cergy-Pontoise, 18 juill. 2018, n°1507487, *Sté Axxès*, *AJDA* 2018, p. 2302.

³³⁰ Pt. 6, TA Cergy-Pontoise, 18 juill. 2018, n°1507487, *Sté Axxès*, *AJDA* 2018, p. 2302.

³³¹ Ch. Bréchon-Moulènes, « De la loyauté de l'autorité publique contractante », *Mél. F. Moderne*, Dalloz, 2004, p. 439 ; Ch.-L. Vier, « La bonne foi dans le contrat administratif », *Mél. Richer*, LGDJ, 2013, p. 477.

³³² CE 7 déc. 2015, n°382363, *Syndicat mixte de Pierrefonds*. Rapp. L. Richer, F. Lichère, *Droit des contrats administratifs*, op. cit., n°571 et s. et H. Hoepffner, *Droit des contrats administratifs*, Dalloz, 2020, n°41 et s.

³³³ CE, 21 mars 2011, n°304806, *Commune de Béziers*, p. 117.

conclusions alternatives ou complémentaires relatives à une demande d'indemnisation³³⁴.

Si l'organisation contractuelle de l'indemnisation du cocontractant privé ne permet pas de souligner suffisamment l'effet du défaut de justification régulière dans la décision de résiliation unilatérale, une telle possibilité est donnée par le contentieux entre les sous-contractants dont les contrats ont été résiliés par l'effet de la résiliation du contrat principal.

ii — La responsabilité quasi-délictuelle envers le sous-contractant

La résiliation du contrat entre l'Etat et *Ecomouv* a provoqué la résiliation des contrats entre *Ecomouv* et les sociétés de télépéage, annexés au contrat de partenariat. L'article du contrat relatif à la résiliation prévoyait que celle-ci ne pourrait pas avoir comme effet l'indemnisation des entreprises. Toutefois, ces sociétés ont formé des demandes d'indemnisation en contentieux au titre de la responsabilité quasi-délictuelle de l'Etat, le préjudice étant lié à l'illégalité de la décision de résiliation du contrat principal, qui est « directement et exclusivement à l'origine de la résiliation de la résiliation sans indemnité de [leur] propre contrat »³³⁵. Le montage contractuel retenu avait fait l'objet d'une validation par le Conseil d'État, qui n'avait relevé d'office la méconnaissance d'aucun principe constitutionnel³³⁶. Ce constat entraînait le défaut de motif d'intérêt général justifiant la résiliation. L'illégalité de la décision de résiliation entraînait ainsi une faute de l'Etat pour résiliation irrégulière du contrat entraînant sa responsabilité quasi-délictuelle envers le tiers au contrat principal. Admettre la responsabilité de l'Etat sur le fondement de la responsabilité quasi-délictuelle déroge à la théorie de l'effet relatif des contrats³³⁷ et à la jurisprudence administrative classique³³⁸ qui empêche les tiers d'invoquer l'inexécution d'un contrat dont ils ne sont pas partie — et donc une faute contractuelle — pour fonder une action en responsabilité. Il est possible de mettre cette solution en perspective par rapport à la jurisprudence en matière de sous-traitance d'ouvrage³³⁹, concernant une action au sens inverse — la personne publique demandait la condamnation du sous-traitant — dans laquelle le juge administratif a considéré recevable l'action en responsabilité quasi-

³³⁴ A. Lallet, « Résilier n'est pas jouer : l'action en reprise des relations contractuelles », *AJDA* 2011, p. 670 ; J.-D. Dreyfus, « La poursuite de la modernisation de l'office du juge du contrat : la possibilité de demander la reprise des relations contractuelles », *AJCT* 2011, p. 291.

³³⁵ TA Cergy-Pontoise, 18 juill. 2018, n°1507487, *Sté Axxès*, préc.

³³⁶ CE, 24 juin 2011, n°s347720, 347779, *min. de l'écologie, du développement durable, des transports et du logement et Société Autostrade per l'Italia S.P.A.*, T.

³³⁷ M. Ubaud-Bergeron, « Le juge, les parties et les tiers : brèves observations sur l'effet relatif du contrat », *Mél. Guibal*, PU Montpellier, 2006, t. 1, p. 575 ; H. Hoepffner, *Droit des contrats administratifs*, *op. cit.*, n°584 et s.

³³⁸ CE, 11 juill. 2011, n°339409, *Gilles*, p. 331.

³³⁹ CE, 7 déc. 2015, n°380419, *Commune de Biborel*, p. 425. M. Ubaud-Bergeron, « La sous-traitance », *in* V. Bouhier, D. Ricardi (dir.), *L'exécution des contrats administratifs*, Le Moniteur, 2018, p. 114-120, p. 117.

délictuelle dirigée contre le sous-traitant lorsqu'il était impossible de rechercher la responsabilité contractuelle du cocontractant de l'administration.

Selon le Tribunal administratif, l'Etat a alors commis une faute qui engage sa responsabilité quasi-délictuelle envers les tiers et qui peut être mise en œuvre en cas de préjudice direct et certain. Le juge a qualifié la présence d'un tel préjudice pour une de ces sociétés³⁴⁰, condamnant l'Etat à lui verser 10 millions d'euros, correspondant au manque à gagner pour la société de la résiliation anticipée du contrat, alors qu'il a rejeté sa demande concernant les investissements et charges d'exploitation financières ainsi que ses charges liées au démantèlement du dispositif. Pour les autres entreprises, le juge a ordonné des expertises pour identifier la réalité du préjudice et la causalité directe et certaine de ce dernier avec la faute de l'Etat³⁴¹.

Il devient désormais possible de prendre la mesure des risques inhérents à la dévolution d'activités régaliennes tant pour les personnes publiques que pour les tiers privés. Le caractère politiquement sensible de l'objet contractuel peut conduire la personne publique à invoquer un motif d'intérêt général pour modifier ou résilier son engagement. Lorsqu'il n'est pas qualifié, cette décision peut entraîner la responsabilité de l'Etat envers le contractant ou le sous-contractant privé, qui implique un coût pour les finances publiques.

B — La participation irrégulière

La participation irrégulière de personnes privées au recouvrement de créances fiscales soulève deux questions : d'une part, lorsqu'elle est la conséquence d'une clause contractuelle illicite, elle entraîne la nullité du contrat (1). De l'autre, qu'elle soit d'origine contractuelle ou non, cette participation implique la déclaration d'une gestion de fait (2).

1 — La nullité du contrat

Le contrat qui transfère l'exercice des pouvoirs tirés des compétences d'une personne publique ou de ses agents a, *a priori*, un objet illicite³⁴². Les dispositions législatives qui attribuent une compétence au comptable public pour manier des fonds et des valeurs publics sont d'ordre public³⁴³. Ainsi, une personne publique n'a pas la compétence de conclure des contrats ayant un tel objet ou de telles clauses, sauf si une loi l'y autorise³⁴⁴. La loi peut par ailleurs intervenir pour valider ou imposer à certaines conditions la régularisation³⁴⁵ des contrats passés par

³⁴⁰ TA Cergy-Pontoise, 18 juill. 2018, n°1507487, *Sté Axxès*.

³⁴¹ TA Cergy-Pontoise, 18 juill. 2018, n°1603140, *Sté DKV Euro Service* ; n°1507933, *Sté T* ; n°1508086, *Sté E*.

³⁴² CE, 17 mars 1989, *Syndicat des psychiatres français*, préc. ; CE, 19 déc. 2007, *Sté Sogeparc*, préc.

³⁴³ J.-D. Dreyfus, « Les conditions de validité des conventions de mandat conclues en matière de recettes et de dépenses publiques des collectivités territoriales », *AJDA* 2008, p. 787, *passim*.

³⁴⁴ CE, avis n°373788, 13 févr. 2007, préc.

³⁴⁵ Telle a été la portée de l'art. 40 de la loi n°2014-1545 du 20 déc. 2014, par rapport aux conventions de mandat irrégulières relatives à certaines recettes publiques.

déroger au cadre législatif et réglementaire. Ainsi, en l'absence d'autorisation législative contraire, une clause contractuelle confiant l'activité d'encaissements de recettes publiques à une personne autre que le comptable public est illicite. Cette irrégularité peut être soulevée d'office par le juge du contrat³⁴⁶. La nullité des clauses financières du contrat peut par ailleurs entraîner la nullité globale du contrat³⁴⁷, qui, sauf preuve d'une économie différente, constitue un ensemble indivisible³⁴⁸.

Avant la reconnaissance de la nullité du contrat par le juge compétent, il est supposé produire pleinement son effet³⁴⁹. Lorsque la nullité du contrat n'est pas relevée d'office par le juge, deux catégories de personnes peuvent l'invoquer : des tiers au contrat et le cocontractant de l'administration.

La première catégorie couvre d'une part les tiers au contrat, de manière générale, mais aussi spécifiquement les redevables d'une créance dont le titre de perception est fondé sur une clause contractuelle illicite.

Concernant les premiers, comme le reconnaît le juge administratif dans l'arrêt *Département Tarn-et-Garonne*, les tiers au contrat, et non seulement les concurrents évincés, ont aujourd'hui la possibilité d'invoquer dans le cadre d'un recours de pleine juridiction les vices d'ordre public de ce contrat³⁵⁰.

Concernant les seconds, dans l'hypothèse d'une habilitation contractuelle d'une personne privée à manier des recettes publiques dans des cas non autorisés par la loi, l'éventuel titre de perception émis pour l'encaissement de la créance est irrégulier. La personne redevable de la créance peut contester le titre de perception en invoquant une exception d'illégalité tendant à son annulation, dès lors qu'il se fonde sur une clause contractuelle illicite ou, s'il a déjà payé les sommes correspondantes, demander leur restitution sur la base de l'illégalité du titre de perception³⁵¹.

La seconde catégorie de personnes susceptibles d'invoquer l'illégalité du contrat inclut les cocontractants de l'administration. L'exercice du droit du cocontractant de l'administration d'invoquer la nullité du contrat pour se délier de ses obligations contractuelles peut toutefois être limité. En effet, le Conseil d'Etat a déjà jugé que la loyauté qui doit guider les relations contractuelles peut empêcher le cocontractant qui a exécuté ses obligations contractuelles pendant plusieurs années, dans le cadre d'un contentieux relatif à son exécution³⁵² de contester sa validité³⁵³. Toutefois, on peut supposer que cette limite ne doit pas s'appliquer en cas d'irrégularité tenant au « caractère illicite du contenu du contrat », que le juge

³⁴⁶ CE, 21 oct. 1949, n°78654, *min. Travail c. Entreprise Berp*, p. 432.

³⁴⁷ N. Boulouis, concl. sur CE, 6 nov. 2009, n°297877, *Sté Prest'Action*, p. 10-11.

³⁴⁸ V. par ex. CE, 17 déc. 1993, n°137262, *Groupement national des éts de gérontologie et de retraite privés*, p. 370 ; CE, 1 oct. 2013, n°349099, *Sté Espace Habitat Construction*.

³⁴⁹ V. par ex. C. comptes, 2 juill. 1998, *MAPAD*, non publié.

³⁵⁰ CE, 4 avril 2014, n°358994, *Département de Tarn-et-Garonne c. Bonhomme*, p. 70.

³⁵¹ Rappr. LPF, art. L.190, al. 3, pour les créances fiscales.

³⁵² CE, 10 févr. 2010, n°301116, *Sté Prest'Action*, T.

³⁵³ CE, 28 déc. 2009, n°304802, *Ville de Béziers*, p. 509 [« Béziers I »].

doit relever d'office, conformément à la jurisprudence *Béziers I*³⁵⁴. Le caractère illicite d'une clause qui prévoit par exemple la renonciation par une personne publique à ses compétences³⁵⁵ ou la modification illégale de leur périmètre³⁵⁶, par exemple par la délégation irrégulière du pouvoir de police³⁵⁷, fait obstacle à l'application du contrat ou justifie son annulation. Lorsque le contrat porte sur la délégation d'une matière prohibée, son contenu illicite est la première cause justifiant son annulation par le juge dans le cadre d'un recours³⁵⁸. Ainsi, la présence d'une clause financière illicite pourrait probablement être invoquée par le cocontractant lui-même.

Dans le même temps, la présence d'une clause illicite, qu'elle permette de déclarer la nullité du contrat ou non, ouvre droit à réparation pour le cocontractant en cas de préjudice qui présente un lien direct avec l'illégalité de la clause. Or une irrégularité qui ne pouvait pas être ignorée du cocontractant implique une diminution de la réparation qu'il peut demander³⁵⁹. Enfin, si la clause illicite implique la nullité de l'intégralité du contrat, et que le juge annule ce dernier ou, par voie d'exception, écarte son application, la demande d'indemnisation du cocontractant ne se fonde plus sur ce dernier. Il est possible dans ce cas pour le cocontractant de demander indemnisation sur deux chefs alternatifs. En premier lieu, il peut demander une indemnisation sur le terrain quasi contractuel, pour enrichissement sans cause de la personne publique, lié à des dépenses utiles qu'aurait pu engager le cocontractant en vue de la réalisation de la mission attribuée³⁶⁰. Cette faculté lui est ouverte même en cas d'existence d'une faute de sa part³⁶¹. En second lieu, il a la possibilité de demander indemnisation sur le terrain quasi délictuel, invoquant une faute de l'administration³⁶².

2 — La gestion de fait

Si l'immixtion d'une personne privée sans titre légal dans l'activité de recouvrement fiscal la conduit à manier des fonds ou de valeurs publics, activité normalement réservée au comptable public, elle pourra entraîner sa qualification de comptable de fait³⁶³. Cette qualification peut concerner tant les personnes physiques³⁶⁴ que morales³⁶⁵ qui s'immiscent dans le maniement de fonds et de

³⁵⁴ CE, 28 déc. 2009, n°304802, *Ville de Béziers* [« *Béziers I* »], préc.

³⁵⁵ CE, 20 juin 2012, n°342843, *SDIS Nord*.

³⁵⁶ CE, 15 nov. 2017, n°409728, *Commune d'Aix-en-Provence*, p. 598.

³⁵⁷ CAA Versailles, 15 juill. 2010, n°08VE01241, *Auguste et Géraud*.

³⁵⁸ E. Glaser, concl. sur CE, 28 déc. 2009, n°304802, *Commune de Béziers*, *BJCP* 2010, p. 138.

³⁵⁹ V. par ex. CE, 7 févr. 1986, n°50761, *Pottier*, T. p. 610.

³⁶⁰ CE, 24 nov. 2008, n°291607, *Sogea Sud c. Commune de Montpellier*, T. p. 810.

³⁶¹ CE 10 avr. 2008, n°244950, *Sté Decaux*, p. 152.

³⁶² CE, 19 avril 1974, n°825108, *Sté Entreprise Louis Segrette*, T.

³⁶³ C. comptes, 2 août 1909, *Montupet et Boissillot, maire et secrétaire de mairie de Fourchambault*, p. 48.

³⁶⁴ C. Comptes, 16 déc. 1999, n°24678, *Commune de Neuville-Day*, *Rev. Trésor* 2000, 375.

³⁶⁵ C. comptes, 8 fév. 1990, *Ass. anciens élèves de l'École nationale des Ponts et Chaussées*, p. 24.

valeurs publics en l'absence ou insuffisance de titre légal³⁶⁶. Dans ce dernier cas, le juge peut déclarer la gestion de fait pour la personne morale³⁶⁷, soit la personne morale et ses préposés à la fois³⁶⁸, soit aux seules personnes physiques³⁶⁹, par exemple si la personne morale ne subsiste pas. Elle implique de contrôler la régularité de l'habilitation de la personne privée, même lorsqu'elle se fonde sur un titre de perception légal, et le respect des engagements conventionnels par celle-ci³⁷⁰.

La qualification de comptable de fait est par ailleurs possible aussi pour le gestionnaire public ayant qualité d'ordonnateur, qui, dans ce cas, peut également être jugé par le juge financier³⁷¹ et être condamné solidairement avec le cocontractant éventuellement mis en débet pour maniement irrégulier des deniers publics³⁷². Ce jugement peut être couplé avec une potentielle mise en cause devant la Cour de discipline budgétaire et financière pour la violation des règles relatives à l'exécution des recettes ou des dépenses³⁷³, qui n'épargne pas le gestionnaire public d'une éventuelle condamnation par le juge pénal si ces agissements permettent de qualifier un délit commis dans le cadre d'une activité non susceptible de dévolution contractuelle³⁷⁴.

Le comptable de fait pourra se voir appliquer le statut de comptable public devant le juge financier³⁷⁵. Cette qualification peut entraîner la responsabilité personnelle du comptable de fait sur ses propres deniers pour les irrégularités constatées dans la gestion des comptes publics³⁷⁶. La mesure de ce risque pour le comptable de fait peut être prise en comparant sa situation à celle du comptable public, qui, lorsqu'il entre en fonction, doit fournir des garanties³⁷⁷ que le comptable de fait ne produit pas, et en ayant à l'esprit que l'éventuelle mise en débet prononcée par le juge des comptes n'est pas soumise au principe de

³⁶⁶ C. comptes, 12 avril 1949, *Bonnel, administrateur de la commune mixte de Guergour, et Cohen-Solal, receveur de ladite commune*, p. 25.

³⁶⁷ C. comptes, 24 juin et 1^{er} juill. 1992, 6 juill. 1995, *Ass. « Centre d'études et de promotion de la recherche et des enseignements technologiques de l'UT d'Orsay [CERPETO], comptable de fait des deniers de l'Université de Paris-Sud*, *Rev. Trésor* 1996, p. 34.

³⁶⁸ C. comptes, 10 févr. 2010, n°56637, *Université François Rabelais de Tours-Gestion de fait de l'Ass. pour le développement de l'électronique industrielle en Val-de-Loire (ADEV)*.

³⁶⁹ C. comptes, 26 mars 1992, *Rolland, Ancien maire de la Commune de Fenouillet*, p. 30.

³⁷⁰ C. comptes, 22 mars 1990, *Joffroy et Fromentin, Ass. pour la gestion des équipements des collectivités et SA Compagnie fermière des services publics*, p. 99.

³⁷¹ Art. L.231-11 du CJF.

³⁷² Ch. Descheemaeker, « La responsabilité des gestionnaires de délégations de service public », *AJDA* 1996, p. 667.

³⁷³ Art. L.313-4 du CJF.

³⁷⁴ V. *supra*, II, A, 2, a, i.

³⁷⁵ CJF, art. L.231-3, L.231-8 et L.231-9.

³⁷⁶ Loi 63-156, 23 févr. 1963, art. 60-XI. V. par ex. C. Comptes, 16 déc. 1999, n°24678, *Commune de Neville-Day*, préc., qualifiant comptable de fait le restaurateur qui, par la production d'une fausse facture, tente d'extraire des fonds destinés à la caisse publique.

³⁷⁷ Loi du 23 févr. 1963, art. 60-II.

proportionnalité des peines³⁷⁸ ou à la prise en considération de ses capacités contributives³⁷⁹. Elle ne tient pas compte par ailleurs de sa bonne foi³⁸⁰, s'agissant d'un jugement de comptes et non d'actes. Si le maniement irrégulier des fonds publics est l'effet d'une convention de mandat dont l'invalidité a été reconnue par le juge administratif, ce dernier devra informer le parquet de la juridiction financière, qui pourra mettre en œuvre la procédure³⁸¹ pouvant conduire à un jugement du cocontractant en tant que comptable de fait.

La qualification de comptable de fait peut, en plus, entraîner une double incrimination, ajoutée à la responsabilité personnelle du comptable de fait pour les irrégularités constatées, qui réside dans une mise en débet par le juge financier. Cette incrimination se concrétise devant le juge financier et devant le juge pénal. Le juge financier peut ainsi prononcer une amende pour la gestion de fait³⁸² pour recouvrement irrégulier de recettes publiques³⁸³, telles les recettes fiscales³⁸⁴, ou extraction irrégulière de deniers en dépenses publics³⁸⁵. Elle peut être cumulée³⁸⁶ avec une sanction pénale, prononcée le juge pénal, pour des délits autres que l'usurpation des fonctions, auquel cas le montant total de l'amende ne peut pas être supérieur au montant de deniers maniés³⁸⁷. Le juge financier s'est prononcé ainsi en cas de concussion³⁸⁸, de détournement de fonds publics³⁸⁹, d'abus de confiance³⁹⁰ ou de biens sociaux³⁹¹. Il s'agit d'une sanction de nature répressive³⁹² mais dont les caractères se distinguent d'une sanction pénale : elle n'est pas

³⁷⁸ CE, 18 juill. 2011, *Office du tourisme de l'Alpe-d'Huez*, n°349168 (non renvoi d'une QPC).

³⁷⁹ C. comptes, 21 oct. 2008, *Ass. d'anthropologie appliquée, Université Paris V*, p. 58.

³⁸⁰ C. comptes, 6 déc. 2004, Université Paris IX-Dauphine, *Rev. Trésor* 2006, 65.

³⁸¹ CE, 11 mai 1987, n°62459, *Divier c. Association pour l'information municipale*, préc.

³⁸² Art. L.1131-11 du CJF. La répression sur le fondement de l'article 433-12 du Code pénal exclut la possibilité d'utiliser cet article.

³⁸³ CE, sect. fin., avis n° 373788, 13 févr. 2007, préc.

³⁸⁴ En matière de TVA, C. comptes, 24 juin et 1^{er} juill. 1992, 6 juill. 1995, *Ass. « Centre d'études et de promotion de la recherche et des enseignements technologiques de l'IUT d'Orsay [CERPETO], comptable de fait des deniers de l'Université de Paris-Sud*, *Rev. Trésor* 1996, p. 34.

³⁸⁵ Par exemple, en matière de subventions fallacieuses, détournées de leur affectation et fondées sur un mandat fictif, la Cour des comptes précise qu'elles « présentent le caractère de deniers publics et (...) tous ceux qui ont manié ces derniers sans titre légal doivent (...) rendre compte de leur emploi » (4 août 1944, *Lamirand*, p. 34, *GAJF*, 7^e éd. 2019, n°39, du nom du secrétaire général à la Jeunesse du Gouvernement de Vichy, déclaré comptable de fait de deniers de l'Etat).

³⁸⁶ CC, 7 mai 2020, n°2020-838/839 QPC.

³⁸⁷ CE, 27 juill. 2005, nos 261819 et 267942, *Balkany*, T.

³⁸⁸ C. comptes, 29 avril 1959, *Hoyer, ancien maire, Commune de Huningue*, p. 16.

³⁸⁹ C. comptes, 24 janv. 1962, *Piquerel, commis d'ordre au service des eaux de Grenoble*, *GAJF* n°36 ; C. comptes, 22 sept. 2016, *Gestion de fait des deniers de la collectivité de la Polynésie française*, p. 1222.

³⁹⁰ C. comptes, 19 sept. 1968, *Massé, Commune de Grassendorf, RA* 1969, n°600 ; CE, 2 mars 1973, n°81505, *Massé*, p. 184.

³⁹¹ C. comptes, 17 oct. 2002, *Commune d'Huez*, *Rev. Trésor* 2003, 548.

³⁹² C. comptes, 29 nov. 2001, *Ass. des œuvres sociales du personnel de la région de Picardie*, *Rev. Trésor* 2002, 702.

prononcée avec sursis ou inscrite au casier judiciaire de son auteur³⁹³, elle n'est ni amnistiable³⁹⁴ ni soumise aux délais de prescription pénale³⁹⁵ ou à la rétroactivité de la loi répressive plus douce³⁹⁶.

Enfin, le juge des comptes peut déclarer un non-lieu concernant la gestion de fait en l'absence d'intérêt pratique de celle-ci, ce qui est notamment le cas lorsque la personne privée a intégralement reversé les fonds en question, à l'appui de justificatifs, auprès du comptable public³⁹⁷. Ainsi, si malgré l'intervention d'un tiers privé dans le recouvrement fiscal sans titre légal de perception, il a intégralement reversé les montants encaissés au comptable public, sa mise en débet est dépourvue d'objet en l'absence de préjudice financier de la collectivité publique, tout comme l'amende pour gestion de fait³⁹⁸. Or l'incrimination pour usurpation de fonctions peut rester active car le délit en question concerne des actes différents par rapport à ceux sur lesquels porte le jugement devant le juge des comptes.

En définitive, alors que le recours à des tiers privés pour la réalisation matérielle de la loi fiscale est multiforme, l'étude du régime qui lui est appliqué a permis de prendre la mesure de ses effets. Il est ainsi permis d'affirmer que, si la généralisation du concours de tiers privés à l'exercice d'activités régaliennes peut, en théorie au moins, être motivée par un souci d'économie ou d'efficacité de l'action publique, elle n'est pas, en pratique, dépourvue de risques pour les personnes publiques, pour les tiers privés ou pour les administrés.

³⁹³ R. Chapus, « La Cour des comptes et le juge judiciaire », in *La Cour des comptes d'hier à demain*, colloque de Strasbourg, Dalloz, 1979, p. 119.

³⁹⁴ C. comptes, 30 avril 2009, n°54813, *Gestion de fait des deniers du département de l'Isère*, GFP 2010, n°3/4, p. 275.

³⁹⁵ F. Fabre, « L'amende pour ingérence dans les opérations comptables », RA 1968, p. 327.

³⁹⁶ C. comptes, 21 déc. 2015, n°S-2015-1777, *Gestion de fait présumée des deniers de l'Etat (Direction générale du Trésor / Caisse des dépôts et consignations)*.

³⁹⁷ CE, 23 févr. 2000, *Min. Economie c. Ass. des conseillers régionaux de Provence-Alpes-Côte d'Azur*, p. 98 ; Instr. n°08-016-M0, 1^{er} avril 2008, *Conventions de mandats passées par des collectivités et établissements publics locaux et au maniement des fonds publics par une personne privée*, p. 9.

³⁹⁸ CRC Haute-Normandie, 27 sept. 1995 (*non lieu à déclaration de gestion de fait de la Commune de Monchy-sur-Eu*, *Rev. Trésor* 1996, 335).