

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 15 DU 14 FEVRIER 2012

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

**13 O-1-12**

INSTRUCTION DU 2 FEVRIER 2012

CONSEIL D'ETAT - SECTION DU CONTENTIEUX  
ARRET DU 21 MARS 2011, N° 306225

MISE EN CAUSE DE LA RESPONSABILITE DE L'ETAT DU FAIT DE L'ACTION DE L'ADMINISTRATION FISCALE –  
EVOLUTION DES CRITERES D'ENGAGEMENT

NOR : BCR Z 1200011 J

**Bureau JF-2A**

## PRESENTATION

Par un arrêt n° 306225 rendu le 21 mars 2011, le Conseil d'État a modifié les critères d'engagement de la responsabilité de l'État du fait de l'action de l'administration fiscale, en abandonnant totalement la condition liée à l'existence d'une faute lourde et en précisant les situations préjudiciables susceptibles d'être indemnisées.

Jusqu'à l'arrêt du 21 mars 2011, les erreurs commises par l'administration fiscale lors de l'exécution d'opérations se rattachant aux procédures d'établissement et de recouvrement de l'impôt étaient susceptibles d'engager la responsabilité de l'État pour faute simple uniquement lorsque la mise en œuvre de ces procédures ne comportait pas de difficultés particulières tenant à l'appréciation de la situation du contribuable (CE Sect., 27 juillet 1990, n° 44676).

Désormais, quelles que soient les difficultés particulières d'appréciation d'une situation fiscale, une faute commise par l'administration lors de l'exécution d'opérations se rattachant aux procédures d'établissement et de recouvrement de l'impôt est de nature à engager la responsabilité de l'État.

Le Conseil d'État précise également que l'administration peut invoquer le fait du demandeur d'indemnité comme cause d'atténuation ou d'exonération de sa responsabilité.

Le principe général d'indemnisation du préjudice résultant de la faute commise par une administration nécessite d'une part que le préjudice soit certain et, d'autre part, qu'il se rattache directement à l'action fautive de cette administration.

Par son arrêt du 21 mars 2011, le Conseil d'État confirme cette appréciation en ce qui concerne l'action de l'administration fiscale et précise que n'est pas indemnisable le préjudice résultant d'une décision d'imposer illégale mais qui aurait été valable si l'administration avait respecté les formalités prescrites ou fait reposer son appréciation sur des éléments de faits ou de droit, qu'elle n'avait pas initialement fait valoir et susceptibles de justifier l'imposition.

D.B. liée : 13 O 7 2

Le Chef du Service Juridique de la Fiscalité

Jean-Pierre LIEB

•

## INTRODUCTION

Par son arrêt du 21 mars 2011, le Conseil d'État a modifié les conditions d'engagement de la responsabilité de l'État pour faute du fait de l'action de l'administration fiscale, selon un considérant de principe ainsi rédigé :

*« Considérant qu'une faute commise par l'administration lors de l'exécution d'opérations se rattachant aux procédures d'établissement et de recouvrement de l'impôt est de nature à engager la responsabilité de l'État à l'égard du contribuable ou de toute autre personne si elle leur a directement causé un préjudice ; qu'un tel préjudice, qui ne saurait résulter du seul paiement de l'impôt, peut être constitué des conséquences matérielles des décisions prises par l'administration et, le cas échéant, des troubles dans ses conditions d'existence dont le contribuable justifie ; que le préjudice invoqué ne trouve pas sa cause directe et certaine dans la faute de l'administration si celle-ci établit soit qu'elle aurait pris la même décision d'imposition si elle avait respecté les formalités prescrites ou fait reposer son appréciation sur des éléments qu'elle avait omis de prendre en compte, soit qu'une autre base légale que celle initialement retenue justifie l'imposition ; qu'enfin l'administration peut invoquer le fait du contribuable ou, s'il n'est pas le contribuable, du demandeur d'indemnité comme cause d'atténuation ou d'exonération de sa responsabilité ; ».*

Cet arrêt modifie les conditions d'engagement de la responsabilité de l'État tant en ce qui concerne l'appréciation de l'existence d'une faute de nature à engager la responsabilité de l'administration fiscale qu'en ce qui concerne l'appréciation du préjudice susceptible d'être indemnisé.

### **I - S'agissant de la faute**

*« Une faute commise par l'administration lors de l'exécution d'opérations se rattachant aux procédures d'établissement et de recouvrement de l'impôt est de nature à engager la responsabilité de l'État [...] l'administration peut invoquer le fait du contribuable ou, s'il n'est pas le contribuable, du demandeur d'indemnité comme cause d'atténuation ou d'exonération de sa responsabilité ».*

#### **A/ L'existence d'une faute**

Est de nature à engager la responsabilité de l'Etat une faute commise *« lors de l'exécution d'opérations se rattachant aux procédures d'établissement et de recouvrement de l'impôt ».*

Le champ d'application de la responsabilité de l'Etat du fait de l'action des services fiscaux concerne donc les opérations d'assiette de l'impôt, les opérations de contrôle et les rappels qui peuvent en résulter ainsi que les opérations liées au recouvrement. En revanche, la réponse à une demande de rescrit ne constituant qu'un simple avis délivré au contribuable, une erreur commise à l'occasion du traitement d'une telle demande n'est pas de nature à engager la responsabilité de l'Etat.

La faute de nature à engager la responsabilité de l'Etat peut résulter soit d'erreurs purement matérielles (par exemple : envoi de documents fiscaux concernant un contribuable à un tiers, perte de documents le concernant ...), soit d'une erreur dans l'application de la législation fiscale.

S'agissant d'une erreur dans la mise en œuvre des dispositions de la loi fiscale, le principe selon lequel toute illégalité est une faute (Ville de Paris, 1973) conduit à regarder toute imposition, primitive ou supplémentaire, abandonnée à la suite d'une réclamation contentieuse ou à la suite d'un dégrèvement d'office, comme fautive.

S'agissant des erreurs matérielles dans la procédure d'imposition (erreurs de saisie, adresse erronée, engagement de poursuites alors que le sursis de paiement a été demandé etc...), la jurisprudence actuelle du Conseil d'Etat n'a pas dégagé une règle générale permettant de qualifier toute erreur de faute de nature à engager la responsabilité de l'Etat. Pour cette catégorie d'erreurs, c'est l'existence d'un préjudice subi par le contribuable du fait d'une telle erreur qui sera déterminant.

Enfin, dans l'hypothèse où le demandeur d'indemnité est une collectivité locale qui se plaint d'avoir subi un préjudice du fait d'une sous imposition d'un contribuable aux impôts directs locaux, il appartient au demandeur de faire la démonstration de la réalité de l'erreur alléguée.

À cet égard, les demandes présentées par les collectivités, en amont d'une réclamation contentieuse, ne pourront être prises en compte que si le demandeur avance des éléments suffisamment pertinents et précis permettant de vérifier, sans autres recherches approfondies, la réalité de la sous imposition alléguée.

## **B/ Le partage de responsabilité**

L'administration fiscale peut invoquer le fait du demandeur d'indemnité comme cause d'exonération ou d'atténuation de sa responsabilité.

L'arrêt du 21 mars 2011 constitue à cet égard une évolution significative de la règle de partage de responsabilité. Jusque là, le fait du demandeur pouvait être invoqué afin de justifier de l'existence de difficultés particulières d'appréciation d'une situation fiscale et, par suite, déterminer l'application du régime de la faute lourde. Désormais, le fait du demandeur devient une cause d'exonération ou d'atténuation de la responsabilité de l'État.

Pour que le juge puisse retenir un tel partage de responsabilité, il doit être démontré que le demandeur d'indemnité a fait preuve d'un comportement qui a pu gêner l'action de l'administration et, ainsi, contribuer à l'erreur commise par le service.

Il en sera ainsi lorsque l'imposition est abandonnée à la suite d'une production tardive de justificatifs ou lorsque elle a été établie à la suite d'erreurs déclaratives du contribuable lui-même.

Mais le partage de responsabilité pourra résulter également du comportement du contribuable, notamment dans le cadre d'opérations liées à la mise en évidence de pratiques frauduleuses et de contrôle fiscal.

Au total les faits du demandeur que l'administration pourra invoquer sont nombreux. A simple titre d'illustration, il peut s'agir : d'une participation à un schéma de fraude ou d'évasion fiscale, d'une organisation d'insolvabilité ou de manœuvres faisant obstacle au recouvrement, d'une opposition à contrôle fiscal, de malice ou malveillance, de manœuvres dolosives, d'une attitude menaçante ou de nature à faire pression sur le vérificateur, d'un comportement déloyal, d'absence ou manque de coopération ou de disponibilité, de la rétention de documents, d'explications confuses ou tardives, d'une présentation d'une comptabilité imparfaite ...

## **II - S'agissant du préjudice**

*« Considérant qu'une faute [...] est de nature à engager la responsabilité de l'État à l'égard du contribuable ou de toute autre personne si elle leur a directement causé un préjudice ; qu'un tel préjudice, qui ne saurait résulter du seul paiement de l'impôt, peut être constitué des conséquences matérielles des décisions prises par l'administration et, le cas échéant, des troubles dans ses conditions d'existence dont le contribuable justifie ; que le préjudice invoqué ne trouve pas sa cause directe et certaine dans la faute de l'administration si celle-ci établit soit qu'elle aurait pris la même décision d'imposition si elle avait respecté les formalités prescrites ou fait reposer son appréciation sur des éléments qu'elle avait omis de prendre en compte, soit qu'une autre base légale que celle initialement retenue justifie l'imposition ; [...] ».*

### **A/ Un préjudice direct et certain**

Selon une jurisprudence constante, le demandeur d'indemnité doit démontrer que le préjudice qu'il invoque est certain et qu'il se rattache directement à l'action fautive de l'administration fiscale.

#### **1/ Sur l'existence d'un préjudice**

Le Conseil d'État rappelle que le demandeur d'indemnité peut réclamer l'indemnisation des conséquences matérielles des décisions prises par l'administration et, le cas échéant, des troubles dans ses conditions d'existence dont il justifie.

Aucun préjudice ne saurait être indemnisé s'il n'est pas certain. Les préjudices futurs et éventuels ne sont pas indemnisables.

Il revient au demandeur de fournir les pièces justificatives, à l'appui de sa démonstration, établissant la réalité du préjudice qu'il estime avoir subi.

Le préjudice doit également être chiffré de manière objective. Ainsi un préjudice matériel chiffré de manière forfaitaire ne saurait-il ouvrir droit à une quelconque indemnisation.

Le Conseil d'État rappelle enfin que le préjudice ne saurait résulter du seul paiement de l'impôt.

Le contribuable qui obtient le dégrèvement de l'impôt contesté n'a subi aucun préjudice lié au paiement de l'impôt. Si ce contribuable ne bénéficiait pas d'un sursis de paiement, il obtiendrait le remboursement de l'impôt versé assorti des intérêts moratoires sur le fondement de l'article L. 208 du Livre des procédures fiscales

Une action en responsabilité de l'État dont l'objet est d'obtenir en réparation du préjudice allégué la restitution du montant de l'impôt acquitté et que le contribuable n'a pas contesté, ou dont il n'a pas obtenu le dégrèvement devant le juge de l'impôt est, par ailleurs, irrecevable.

Selon une jurisprudence bien établie, l'existence d'un recours parallèle fiscal, permettant d'aboutir à un résultat identique à l'action indemnitaire engagée, s'oppose en effet à la recevabilité de cette dernière (Conseil d'État, 11 octobre 1978, *Delphin*, n° 8769, 30 octobre 1996, *SA Jacques Dangeville*, n° 141043 et 16 novembre 2009, *M. Colas*, n° 304632).

2/ Sur le lien de causalité entre le préjudice et la faute

Seul le préjudice qui résulte directement de la faute de l'administration fiscale est indemnisable.

Il revient au demandeur d'indemnité de démontrer l'existence d'un lien direct entre la faute de l'administration et le préjudice qu'il a subi.

Par exemple, un chef d'entreprise qui considère que l'intervention de l'administration fiscale a conduit à la liquidation de son entreprise doit établir le caractère direct de ce lien de causalité. Tel n'est pas le cas généralement si l'entreprise était déjà dans une situation financière ou économique compromise (nombreuses dettes, secteur en crise...) avant l'intervention de l'administration.

Dans l'hypothèse où l'administration a pris une décision partiellement illégale (cas où un ou plusieurs chefs de redressements sont abandonnés, mais non l'intégralité des impositions), le demandeur d'indemnité devra démontrer que le préjudice qu'il a subi du fait de cette décision aurait été évité si seule la partie légale de la décision avait été prise.

### **B/ Situations particulières non indemnisables**

Par son arrêt du 21 mars 2011, le Conseil d'État, outre l'abandon de la faute lourde, apporte des précisions novatrices sur les situations particulières non indemnisables.

Le Conseil d'État a répertorié trois situations non indemnisables :

- l'administration aurait pris la même décision d'imposition si elle avait respecté les formalités prescrites ;
- l'administration aurait pu valablement fonder sa décision sur d'autres éléments qu'elle avait omis de prendre en compte ;
- l'administration aurait pu justifier la décision d'imposer en la fondant sur une autre base légale.

Dans ces situations, la même décision aurait pu être prise légalement à défaut d'une irrégularité de procédure, d'une erreur de base légale ou d'une appréciation incomplète ou imparfaite des faits.

Le demandeur d'indemnité, qui bénéficie d'un dégrèvement de son imposition du fait d'une mauvaise motivation en droit ou en fait de l'imposition ou d'une erreur de procédure, n'est par conséquent pas en droit de demander des dommages et intérêts en réparation de son préjudice, quand bien même celui-ci serait avéré, dès lors que l'administration montre que l'impôt aurait pu être maintenu.