

LA RESPONSABILITE DE L'ADMINISTRATION FISCALE :

JUSQU'OU ?

Par

Olivier Fouquet

Président de Section (h) au Conseil d'Etat

- I- Le droit de la responsabilité des services fiscaux s'est avéré à l'expérience trop restrictif..... 2
- II- Fallait-il réformer le régime de la faute lourde ou l'abandonner ? 3
- III- Quelle est la portée réelle de l'abandon de la jurisprudence Bourgeois ?..... 4

Conseil d'État, Section du Contentieux, 21/03/2011, 306225,

L'histoire du droit de la responsabilité de l'Etat est celle d'un long combat qu'a mené le Conseil d'Etat pour appliquer progressivement, de façon prudente mais continue, aux différentes administrations les règles du droit commun de la responsabilité.

Les bastions qui subordonnaient encore la reconnaissance de la responsabilité de l'Etat à l'existence d'une faute lourde, sont tombés les uns après les autres (services hospitaliers, police administrative, secours en mer, lutte contre l'incendie, internement d'office, services pénitentiaires ...). En 2010, il ne subsistait plus guère que quelques bastions : l'exécution des actes de police, l'activité juridictionnelle de la justice administrative, les activités de tutelle et les opérations se rattachant aux procédures d'établissement et de recouvrement de l'impôt.

Le bastion des services fiscaux vient de tomber, puisque par sa décision de section du 21 mars 2011 n°306225, Krupa, **aux remarquables conclusions du rapporteur public Claire Legras**, le Conseil d'Etat vient de décider d'abandonner le régime de faute lourde en matière fiscale.

Ce revirement de jurisprudence, attendu par la doctrine mais redouté par l'administration fiscale, conduit à s'interroger sur ses motifs et sa portée. Certes la jurisprudence antérieure s'était avérée à l'essai particulièrement restrictif. Mais ne pouvait-on pas la réformer plutôt que de l'abandonner ?

Quelles vont être les conséquences pratiques du revirement de jurisprudence pour l'administration, les contribuables et les collectivités territoriales ?

I- Le droit de la responsabilité des services fiscaux s'est avéré à l'expérience trop restrictif

Le régime de la responsabilité des services fiscaux en vigueur jusqu'à la décision Krupa reposait sur la distinction entre la faute lourde et la faute simple. Pour les opérations se rattachant aux procédures d'établissement et de recouvrement de l'impôt, le régime de la faute lourde était la règle et celui de la faute simple limité au cas où « l'appréciation de la situation du contribuable ne comporte pas de difficultés particulières ».

Ce régime résultait, s'agissant des contribuables, de la décision de section CE 27 juillet 1990 n°44676, Sté Bourgeois : RJF 8-9/90 n°1102, concl. N. Chahid-Nourai p.548, GAJF 5^e éd. th n°61 ; et s'agissant des collectivités territoriales (pour les impôts locaux) de la décision de section CE 29 décembre 1997 n°159472, commune d'Arcueil : RJF 2/98 n°189, concl. G. Goulard p.81.

A l'époque, la décision Bourgeois avait paru constituer une étape décisive du progrès du droit de la responsabilité de l'Etat dans la mesure où il en résultait que les opérations d'établissement et de recouvrement de l'impôt qui ne présentaient pas de difficultés particulières relevaient désormais de la faute simple : les commentateurs, même les plus éclairés, prévoient que, pour tenir compte de l'évolution de la sensibilité de l'opinion, le Conseil d'Etat interpréterait de façon de plus en plus restrictive la notion de difficultés particulières. Il n'en a rien été. Bien plus, la décision commune d'Arcueil qui a aligné le régime de responsabilité de l'Etat à l'égard des collectivités territoriales à raison des erreurs commises dans l'assiette des impôts locaux sur celui applicable aux relations entre les services fiscaux et les contribuables, a marqué une régression du droit de la responsabilité.

Les erreurs juridiques de l'administration, engageant jusqu'alors la responsabilité de l'Etat selon le régime de la faute simple (CE 7 février 1986 n°23602, commune de Tallard : RJF 3/86 n°324, chron. Ph. Crouzet p. 143, concl. O. Fouquet Dr. Fisc. 26/86 c.1332), ne l'engageront plus que sur le terrain de la faute lourde eu égard aux « difficultés particulières » de l'assiette des impôts locaux ! cf. CE 6 mars 2006 n°276715-276716, min. c/commune de Kourou : RJF 6/06 n°672, concl. L. Olléon BDCF 6/06 n°79 ; CE 27 avril 2009 n°296920, commune de Vadole : RJF 7/09 n°681 ; CE 24 juillet 2009 n°308517, commune de Coupvray : RJF 11/09 n°993.

Le champ de la faute simple a été défini par le Conseil d'Etat de façon restrictive. Il n'a inclus dans ce champ que des erreurs matérielles ou d'organisation interne : CE 31 octobre 1990 n°71073, Champagne : RJF 12/90 n°1537 ; CE 13 mai 1991 n°100175, Furminieux : RJF 7/91 n°999 ; CE 19 novembre 1999 n°184318, min. c/ Sarl Occases : RJF 1/00 n°103. En revanche, toutes les erreurs d'assiette et de recouvrement qui impliquaient une appréciation de la situation du contribuable, si simple soit-elle,

c'est-à-dire le cœur du métier fiscal, ont continué à relever du champ de la faute lourde : CE 5 juillet 1996 n°150398, SCI Saint-Michel : RJF 8-9/96 n°1055, concl. Ph. Martin BDCF 4/96 p.64 ; CE 13 octobre 1999 n°181539, Queyroi : RJF 12/99 n°1590, concl. J. Arrighi de Casanova BDCF 12/99 n°123 ; CE 18 octobre 2000 n°185362, Hernandez : RJF 1/01 n°88, concl. G. Bachelier BDCF1/01 n°12.

Or sur le terrain de la faute lourde qui est demeurée en pratique la règle générale d'engagement de la responsabilité de l'Etat en matière fiscale, la reconnaissance par le juge de l'existence d'une faute lourde est demeurée aussi exceptionnelle que par le passé : CE 16 juin 1999 n°177075, Tripot : RJF 8-9/99 n°1045, chron. E. Mignon p.602, concl. J. Courtial BDCF 8-9/99 n°86 ; CE 6 avril 2001 n°194347, Lévêque : RJF 6/01 n°847 ; à comparer à CE 11 juillet 1984 n°45920, SISO : RJF 10/84 n°1256, chron. J. Gaermynck RJF12/84 p.707, concl. O. Fouquet GP 14-15 décembre 1984 p.707 et CE 7 décembre 1987 n°67150 : RJF 2/88 n°2387.

La jurisprudence Bourgeois n'ayant pas, contrairement aux espérances, modifié sensiblement le régime d'irresponsabilité de fait des services fiscaux au cours des vingt dernières années, contrairement au sens général de l'évolution du droit de la responsabilité de l'Etat, le temps était venu d'en changer.

II- Fallait-il réformer le régime de la faute lourde ou l'abandonner ?

Si tout le monde s'accordait, sauf sans doute l'administration fiscale, sur la nécessité de changer la jurisprudence Bourgeois, tous ne s'accordaient pas sur l'importance du changement.

Certains soutenaient que pour améliorer la jurisprudence Bourgeois, il suffisait d'inverser le raisonnement, en faisant de la faute simple la règle sauf en cas de difficultés particulières justifiant l'application du régime de la faute lourde. Mais, on ne voit guère ce que cette inversion aurait changé en pratique. En effet, c'est l'interprétation extensive par le juge de la notion de « difficultés particulières » qui a mis fins aux espoirs placés dans la décision Bourgeois. D'autres défendaient l'idée que la faute simple devait englober l'erreur de l'administration commis dans l'interprétation de la règle de droit, renouant ainsi avec l'ancienne jurisprudence CE 7 février 1986 n°23602, commune de Tallard préc.

Mais la modernisation des rapports entre l'administration fiscale française et les contribuables exigeait plus. Comme nous l'avons indiqué dans notre rapport relatif à « l'amélioration de la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et

les contribuables », remis au ministre du budget en juin 2008 (publié à Dr. fisc. 1988 n°27), cette modernisation exige à la fois un rééquilibrage entre les parties de leurs droits et devoirs respectifs et une décrispation des échanges d'informations. Le contribuable ne veut plus avoir en face de soi une administration peu portée au dialogue et irresponsable. L'extension du régime de droit commun de la responsabilité aux décisions illégales de l'administration fiscale ne peut qu'améliorer la vision qu'ont les contribuables de celle-ci et de ses agents. Cette extension peut également avoir un effet régulateur sur la politique de redressement en incitant les agents à renoncer aux redressements volontairement excessifs ou expérimentaux.

En résumé, prendre en considération cette dimension sociologique des rapports entre l'administration fiscale et ses usagers (les contribuables) ne pouvait que conduire à l'abandon de la jurisprudence Bourgeois.

III- Quelle est la portée réelle de l'abandon de la jurisprudence Bourgeois ?

L'engagement de la responsabilité de l'Etat à raison des agissements des services fiscaux sur le fondement du droit commun n'est pas cependant la porte ouverte à une large et conséquente indemnisation des conséquences des actes illégaux commis par l'administration fiscale. La décision Krupa le rappelle avec beaucoup de précisions susceptibles de calmer les inquiétudes de l'administration. On oublie trop souvent, en effet, qu'en droit administratif, les conditions d'engagement de la responsabilité de l'Etat sont rigoureuses au point que dans certains secteurs comme le secteur hospitalier il a fallu abandonner les règles habituelles pour permettre une indemnisation équitable des patients hospitalisés.

Certes, conformément au droit commun, tout acte illégal de l'administration fiscale sera désormais fautif : CE 26 janvier 1973 n°84768, sect., ville de Paris c/Driancourt : Lebon p.78 ; CE 19 juin 1981 n°20169, sect., Carliez : Lebon p.274 ; CE 7 juin 2010 n°312909, Bussière (à mentionner aux T. du Lebon). L'administration fiscale serait encline, dit-on, à considérer cette solution comme offensante pour ses agents. Mais c'est oublier que pour les agents des services fiscaux, comme pour ceux des autres administrations, toute faute n'est pas de nature à engager la responsabilité de l'Etat.

En premier lieu, il n'y a pas lieu à indemnité lorsque la décision prise illégalement aurait pu être prise légalement par le service à raison des faits de l'espèce : cf. CE 19

juin 1981 n°20169,sect., Carliez. Dans le cas d'une incompetence, d'une irrégularité de la procédure d'imposition ou de recouvrement, d'une erreur de base légale ou d'une appréciation incomplète ou imparfaite des faits de l'espèce, alors que l'impôt dont le juge a prononcé la décharge était légalement dû, le contribuable ne pourra demander d'indemnisation car le préjudice qu'il allègue ne saurait trouver sa cause directe et certaine dans une telle illégalité. L'action en responsabilité du contribuable pourra, dans une telle hypothèse, donner lieu à une nouvelle discussion devant le juge sur la légalité de l'imposition, sans que l'autorité de la chose jugée de la décision juridictionnelle qui a prononcé la décharge puisse être invoquée.

En deuxième lieu, le paiement par le contribuable de l'impôt indu qui lui était réclamé, et qui lui sera ultérieurement restitué par le service, n'est pas regardé, par lui-même, comme constitutif d'un préjudice. D'une part, il existe une réparation légale : les intérêts moratoires. D'autre part, le Conseil d'Etat estime que les différents régimes de sursis existant aujourd'hui permettent au contribuable de prévenir le paiement immédiat de l'impôt réclamé, qu'il s'agisse du sursis d'imposition (évoqué dans la décision Krupa ; voir également CE 26 juin 1992 n°77558, Sarl Slamia : RJF 8-9/92 n°1238), ou de la procédure de référé de l'article L. 521-1 du CJA . L'appréciation du Conseil d'Etat est d'ailleurs sur ce point assez rigoureuse puisque le sursis de paiement n'existe pas au-delà du jugement du tribunal administratif.

En troisième lieu, le fait de la victime vient en exonération ou en atténuation de la responsabilité de l'Etat. En matière fiscale, le comportement d'un contribuable qui, par son attitude ou par sa rétention d'informations, rend plus difficile le contrôle de l'impôt justifiera sans doute, en cas d'imposition excessive, une exonération de responsabilité. De telles circonstances qui jusqu'alors étaient regardées comme des « circonstances particulières » justifiant l'application du régime de la faute lourde (CE 28 octobre 2002 n°206266, Antoine : RJF 1/03 n°89 : carences de la comptabilité), deviennent aujourd'hui des circonstances exonératoires de responsabilité. La différence pratique n'est pas si grande.

En quatrième lieu, il doit exister un lien direct entre l'acte illégal des services fiscaux et le préjudice allégué. La jurisprudence a une conception stricte du caractère direct. Dans l'affaire Krupa, même si la notification d'avis à tiers détenteur aux banques et au principal client du contribuable a nécessairement rendu plus difficile l'exploitation de l'entreprise individuelle de celui-ci, le Conseil d'Etat estime qu'il ne s'agit pas de la cause principale de la ruine de celle-ci, de sorte que le préjudice résultant de cette ruine n'a pas de lien direct avec le recouvrement infondé de la pénalité de distribution : cf. dans des circonstances analogues CE 6 avril 2001 n°194347, Lévêque : RJF 6/01 n°847.

En cinquième et dernier lieu, même si la responsabilité de l'Etat est reconnue, le juge administratif nous semble moins généreux que le juge judiciaire dans l'évaluation du préjudice indemnisable. Dans l'affaire Krupa, accorder 20000€ pour réparer le préjudice résultant de la vente de la résidence principale et de l'atteinte à la réputation du contribuable auprès de ses banques et de ses clients, c'est beaucoup moins que l'indemnité qu'accorde couramment le juge judiciaire pour une simple atteinte à l'image.

A la place de l'administration, nous ne serions donc pas trop inquiets du revirement de jurisprudence.

A la place du contribuable, nous ne serions pas exagérément optimistes.

Les vrais gagnants de ce revirement sont sans doute les collectivités territoriales qui pourront obtenir plus facilement qu'avant d'être indemnisées des erreurs ou omissions commises par les services fiscaux dans l'établissement de l'assiette des impôts locaux, sous réserve qu'elles se manifestent en temps utile en fournissant des informations claires et précises : CE 12 octobre 1984 n°29146, commune de Riedisheim : RJF 12/84 n°1457.

Mais ce revirement de jurisprudence a aussi une portée symbolique. Les services fiscaux rejoignent le droit commun des administrations. Leurs actes illégaux sont fautifs, même s'ils n'ouvrent pas tous droit à indemnisation. Ce renversement de perspective mériterait que la DGFIP y réfléchisse. Après tout, être au service de la loi n'est-ce pas mieux que d'être au-dessus de la loi ?

O FOUQUET AVRIL 2011