

N° 306225  
M. K...

## Section du Contentieux

Séance du 4 mars 2011  
Lecture du 21 mars 2011

### CONCLUSIONS

**Mme Claire LEGRAS, rapporteur public**

*(Le texte initial de ces conclusions a dû subir quelques modifications destinées à permettre d'identifier sans ambiguïté les références de jurisprudence citées dont les noms étaient effacés pour la mise en ligne.)*

Le litige qui oppose M. K... à l'administration vous conduira au cœur du mystère fiscal : mystère d'une matière qui regroupe sous une même appellation des activités très diverses, mais dont l'image est façonnée par ce qui constitue son cœur historique, la collecte des contributions « consenties » par les citoyens, en fait tantôt subies comme une fatalité qui laisse les intéressés quelque peu inhibés devant l'administration, tantôt perçues comme un tribut qu'il est légitime de limiter par tous moyens ; mystère d'une discipline dont on affirme à l'envi la particularité et l'autonomie alors qu'elle est au carrefour de toutes les autres, rencontre tous les autres droits ; mystère d'un droit de spécialistes, qui est pourtant d'une application fort commune ; mystère d'une administration et d'un juge qui sont travaillés par des aspirations contradictoires : protéger les moyens de financement des activités publiques ... sans laisser l'assujetti trop démuné devant l'Etat ou lui inspirer trop de défiance à son égard.

Ainsi, alors que la matière fiscale est un domaine dans lequel le principe de responsabilité fut clairement plus long à s'imposer que dans d'autres, c'est elle qui, avec l'affaire de **Section B... du 27 juillet 1990 (n° 44 676, p. 242 et à la RJF 8-9/90 n° 1102, concl. N. Chahid-Nourai p. 548)**, a inauguré le mouvement jurisprudentiel bien connu qui, à partir du début des années 1990, a conduit à une résorption spectaculaire de l'exigence d'une faute lourde.

Si la question du régime de la responsabilité de l'Etat à raison de l'activité des services fiscaux vient à nouveau en débat devant votre formation, c'est toutefois que la postérité de votre décision *B...*(27 juillet 1990, n° 44 676, p 242) n'a pas été celle qui avait été escomptée. Vous aviez clairement voulu franchir une étape en substituant la faute simple à la faute lourde comme fondement de cette responsabilité lorsque l'administration commet des erreurs dans des opérations d'établissement et de recouvrement de l'impôt qui ne comportent pas de difficultés particulières, même si, ainsi que le précise votre décision de **Section, Commune d'Arcueil du 29 décembre 1997, n°151 472 p. 512 et à la RJF 2/98 n° 189, concl. G. Goulard p. 81**, le principe reste la faute lourde et la faute simple l'exception. Mais

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

les retombées de cette évolution jurisprudentielle ont été fort modestes. Il est donc important que vous revisitiez les

justifications d'un régime qui demeure très protecteur pour l'administration fiscale, au regard des objectifs qui doivent lui être assignés et de l'exigence, toujours présente en matière de responsabilité administrative, de ne pas perdre de vue le principe de l'égalité devant les charges publiques<sup>1</sup>.

#### 1- Les faits de l'espèce sont les suivants.

La Société de travaux publics G..., qui avait été déclarée en liquidation de biens par un jugement du TGI de Thionville du 4 novembre 1982, a fait ultérieurement l'objet d'une vérification de comptabilité à la suite de laquelle plusieurs chefs de redressement lui ont été notifiés, notamment du fait de minorations de recettes que l'administration a regardées comme des revenus réputés distribués au sens de l'article 109-1-1° du code général des impôts. Invitée à désigner les bénéficiaires de ces distributions, en application de l'article 117 du même code, par une lettre en date du 27 avril 1983, la société s'est abstenue de répondre dans le délai qui lui était imparti. Elle a en conséquence été soumise à la pénalité alors prévue par les dispositions du premier alinéa de l'article 1763 A du même code<sup>2</sup>, pour un montant de 3 829 685 F.

Un an après la mise en recouvrement de cette pénalité, le trésorier principal de Fontoy en a réclamé le paiement à M. K..., ancien co-gérant de la société, par lettre du 1<sup>er</sup> octobre 1984, sur le fondement du second alinéa de l'article 1763 A<sup>3</sup>, qui, dans sa rédaction applicable prévoyait que les dirigeants sont solidairement tenus au paiement de la pénalité instituée par le premier alinéa. Un commandement de payer et des avis à tiers détenteurs ont été émis et M. K... a alors immédiatement contesté le bien fondé de sa mise en cause en faisant valoir, dans une lettre du 21 octobre 1984, qu'il avait quitté ses fonctions le 14 mai 1982 et cédé ses parts depuis le 13 août 1982, cette cession ayant fait l'objet d'une publication à la recette des impôts le 26 août 1982. Ce n'est toutefois que quatorze ans plus tard qu'il a obtenu la décharge qu'il avait sollicitée, la cour administrative d'appel de Nancy ayant fait droit à sa demande par un arrêt du 30 avril 1998, publié à la RJF 11/98 n° 1301, après que vous aviez annulé son premier arrêt du 10 octobre 1991 par une décision du 6 novembre 1995, évoquée à la RJF 1/96 n° 45, aux conclusions du Président Martin.

Faisant application de la jurisprudence issue de votre décision de **plénière du 30 mars 1987, *Ministre du budget c/ société La Rabelaisienne*, n° 74410, T p 1070, à la RJF 5/87 n° 516** et de votre décision **A... (20 mars 1991, *Ministre du budget c/A...*, n° 76639, T p.1341, à la RJF 5/91 n° 686)**, vous avez en effet rappelé que jusqu'à l'entrée en vigueur de l'article 5, VIII de la loi du 8 juillet 1987 modifiant les procédures fiscales et douanières, dite loi Aicardi, c'était à la date à laquelle se produisait le fait générateur de la pénalité fiscale pour distributions occultes, à savoir l'expiration du délai imparti à la société pour désigner les

---

<sup>1</sup> Voyez, soulignant cette coloration égalitaire qui caractérise dans notre tradition la responsabilité publique, Pr. Jean-Pierre Dubois, « *Responsabilité pour faute* », in Répertoire Dalloz sur la responsabilité de la puissance publique, septembre 2007.

<sup>2</sup> Aujourd'hui codifiées sous son article 1759.

<sup>3</sup> Dont les dispositions sont désormais reprises au 3 du V de l'article 1754.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

bénéficiaires de distributions, qu'il y avait lieu de se placer pour apprécier si une personne avait ou non la qualité de dirigeant de droit ou de fait en vue de la mise en jeu éventuelle de sa responsabilité solidaire.

Le Trésor a alors remboursé à M. K... la somme qu'il avait perçue dans le cadre de la liquidation des biens de celui-ci, soit un montant de 295 883,93F assorti de 49 783F d'intérêts moratoires.

L'intéressé, toutefois, n'a pas souhaité en rester là, estimant que les procédures de recouvrement forcées mises en œuvre à son encontre et le maintien pendant 14 ans d'une créance privilégiée de l'Etat très importante l'avaient placé dans une situation extrêmement difficile et avaient causé de graves troubles dans ses conditions d'existence, puisqu'il avait dû vendre ses biens immobiliers et que son entreprise individuelle avait été mise en liquidation judiciaire. Il a alors demandé au ministre de l'économie, des finances et de l'industrie le versement d'une somme de 20MF en réparation des préjudices qu'il estimait avoir subis. Par l'arrêt du 5 avril 2007 qui fait l'objet du présent pourvoi, la cour administrative d'appel de Nancy, confirmant un jugement du 18 janvier 2005 du tribunal administratif de Strasbourg, a rejeté sa requête.

La cour a relevé que l'administration s'était référée à tort, pour faire jouer la responsabilité solidaire de M. K... sur le fondement de l'article 1763 A du CGI, à la situation existant à la date de clôture de l'exercice, soit le 31 décembre 1981, alors qu'elle aurait dû se placer à l'expiration du délai laissé à la société pour désigner les bénéficiaires des sommes réputées distribuées, le 28 mai 1983. Elle en a déduit que l'administration s'était méprise sur la qualité de dirigeant de M. K... Néanmoins, elle a considéré que cette erreur dans l'interprétation de l'article 1763 A n'avait été mise en évidence qu'à la suite de votre arrêt du 6 novembre 1995 et que, « *compte tenu des difficultés particulières tenant à l'appréciation de la situation du contribuable au regard de la loi fiscale* », l'administration ne pouvait être regardée comme ayant commis une faute lourde de nature à engager sa responsabilité.

A l'appui de son pourvoi, M. K... soutient essentiellement que la cour a commis une erreur de droit en subordonnant à une faute lourde l'engagement de la responsabilité de l'Etat alors que le préjudice dont il se prévalait résultait d'une simple erreur de droit commise par l'administration, qui, appliquant l'article 1763 A, s'était trompée sur la date à laquelle il convenait de se placer pour apprécier la qualité de dirigeant social de l'entreprise distributrice. Contrairement à ce que soutient le ministre, ce moyen n'est pas nouveau en cassation, le requérant ayant soutenu devant les juges du fond que la responsabilité de l'Etat devait être engagée sur le terrain de la faute simple commise par l'administration fiscale. En tout état de cause, il nous semble qu'un requérant qui invoque la mise en œuvre de la responsabilité pour faute peut à tout stade de la procédure vous demander de n'exiger qu'une faute simple plutôt que lourde, de même qu'il peut à tout moment vous inviter à abandonner un contrôle restreint au profit d'un contrôle normal.

La thèse du pourvoi est donc la suivante : lorsque est seule reprochée à l'administration une interprétation erronée de la norme fiscale, en l'absence de toute difficulté particulière tenant à l'appréciation concrète et spécifique de la situation du contribuable, un régime de faute simple s'imposerait.

2- M. K... vous invite donc non pas à renverser votre jurisprudence, mais à déplacer le curseur entre faute lourde et faute simple pour permettre une application plus large du

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

régime de responsabilité de droit commun en matière fiscale. Nous pensons toutefois que vous ne pouvez vous borner à examiner cette proposition sans vous interroger à nouveau sur la pertinence de l'équilibre atteint par votre jurisprudence. D'une part, en effet, depuis votre décision *Commune d'Arcueil* (29 décembre 1997, *Commune d'Arcueil*, n°151 472, p. 512) plusieurs arrêts de principe sont intervenus qui ont poursuivi, dans la plupart des chapitres du droit de la responsabilité administrative, le mouvement de réduction du champ de la faute lourde. Et d'autre part, vous disposez désormais d'un recul suffisant pour apprécier la portée concrète du système issu de vos décisions de 1990 et 1997.

**2-1-** Nous évoquerons tout d'abord rapidement les évolutions récentes de votre jurisprudence. La chronique vous en est en effet familière : elle illustre la rapide perte d'influence des justifications traditionnellement apportées à l'exigence d'une faute qualifiée.

De nombreuses activités à caractère régalien ou dans lesquelles les difficultés d'intervention sont fortes ont basculé dans un régime de faute simple, au premier rang desquelles, bien sûr, les activités des services hospitaliers, depuis votre décision d'**Assemblée du 10 avril 1992, Epoux V...**, n° 79027, p. 171, et celles des services d'aide médicale d'urgence, depuis votre décision de **Section T... (20 juin 1997, T..., n° 139495, p. 253)**. La responsabilité de l'Etat peut ainsi être engagée à raison d'erreurs cumulées comme de simples maladresses ou inattentions (**CE, 27 juin 1997, G..., n° 138003 p. 266**).

Depuis quinze ans, c'est l'exercice des pouvoirs de police administrative, tant générale que spéciale, qui a été le terrain privilégié de l'abandon de la faute lourde. En principe, prévaut toujours la distinction ancienne entre l'édiction de mesures de police, à laquelle s'applique normalement un régime de faute simple, et l'exécution des actes de police, susceptible de relever du régime de la faute lourde<sup>4</sup>. Mais vous avez jugé que seule une faute simple était requise s'agissant des activités de protection, conservation et surveillance des forêts ou de l'exercice par le maire de ses pouvoirs de police phytosanitaire (**CE, 25 mars 1994, Commune de Kintzheim c/ office national des forêts, n° 115799, p. 162 ; CE, 7 août 2008, Ministre de l'agriculture et de la pêche c/ Société Durance Crau, n° 278624, T. p. 910**), de la police des nuisances sonores (**CE, 28 novembre 2003, Commune de Moissy-Cramayel, n° 238349, p. 464**) et des édifices menaçant ruine (**CE, 27 septembre 2006, Commune de Baalon, 284022, T. p. 1061**), ou des activités de contrôle de la navigation aérienne (**CE, 2 avril 2010, Ministre d'Etat, ministre de l'écologie, du développement durable et de l'aménagement du territoire c/ consorts C..., n° 310562, à paraître au recueil**), sans distinguer, dans ces domaines, entre l'édiction et l'exécution des mesures de police.

Et vous avez aussi étendu le champ de la faute simple au-delà des cas d'abstention à faire usage de pouvoirs de police, à des mesures positives, y compris dans des domaines dans lesquels l'usage de ces pouvoirs est particulièrement délicat. Citons les opérations de secours des navires en mer (**CE, Section, 13 mars 1998, A..., n° 89370 p. 82**), les activités des services de lutte contre l'incendie (**CE, 29 avril 1998, Commune de Hannappes, n° 164012, p. 185**), les décisions d'hospitalisation d'office (**CE, 14 avril 1999, Société A... c/ Commune d'Anctoville, n° 194462, p. 1007**). Certains auteurs<sup>5</sup> vont en conséquence jusqu'à postuler

---

<sup>4</sup> Ce régime a été explicitement maintenu dans une décision *D...* (4 décembre 1995, *D...*, n° 133880, T. p. 1021)

<sup>5</sup> Fabrice Melleray, « Une faute simple suffit pour engager la responsabilité en matière de police administrative », *Droit administratif* n° 8, août 2009, comm. 120 ; Gweltaz Eveillard, « Existe-t-il encore une responsabilité administrative pour faute lourde en matière de police administrative ? », *RFDA* 2006, p. 733. *Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

que vous avez abandonné entièrement l'exigence d'une faute lourde pour engager la responsabilité de l'administration du fait des activités de police administrative, ce que confirmerait un **avis de la Section des travaux publics du 29 juillet 2008**, publié au rapport public, relatif aux pouvoirs de police des maires en cas de présence d'un ours sur le territoire communal.

Dans la période récente, un nouveau champ de l'action publique a été gagné par le mouvement d'abandon de la faute lourde, en dépit des grandes difficultés qui caractérisent ses conditions d'exercice : la responsabilité des services pénitentiaires est engagée sur le seul fondement de la faute simple à raison du suicide d'un détenu (**CE, 23 mai 2003, Mme C..., n° 244663, p. 240** ; **CE, 9 juillet 2007, D..., n° 281205, T. p. 1063**), ainsi qu'en cas d'atteinte à son intégrité physique (**CE, 17 décembre 2008, Garde des Sceaux, ministre de la justice c/ M. et Mme Z..., n° 292088, p. 465**) ou de dommages à ses biens (**CE, 9 juillet 2008, Garde des sceaux, ministre de la justice c/ M. B..., n° 306666, p. 495**).

Au total, en dehors du cas de figure où elle sert à limiter les effets d'une disposition législative ou d'une clause contractuelle prévoyant un régime d'irresponsabilité et joue donc un rôle favorable aux victimes, la faute lourde ne conserve que trois bastions. Une partie du contentieux du service public de la justice administrative, tout d'abord, celle qui met en cause le contenu de l'activité juridictionnelle, la faute simple suffisant en revanche à engager la responsabilité de l'Etat pour délai excessif de jugement : voyez, respectivement, votre décision du **18 juin 2008, G..., n° 295831, p. 230**, qui réserve toutefois le cas dans lequel le contenu de la décision juridictionnelle est entaché d'une violation manifeste du droit communautaire ayant eu pour objet de conférer des droits aux particuliers, et votre décision d'**Assemblée du 28 juin 2002 Garde des sceaux, ministre de la justice c/ M ..., n° 239575 p. 247**<sup>6</sup>.

Les activités de tutelle ont également été épargnées par le mouvement de reflux de la faute lourde : celle-ci demeure exigée en cas d'invocation de la responsabilité de l'Etat pour défaut de mise en œuvre par le préfet de son pouvoir de substitution (**CE, 25 juillet 2007, Ministre d'Etat, ministre de l'intérieur et de l'aménagement du territoire, n° 293 882, T. p. 1070**) ou du fait de l'exercice du contrôle de légalité (**CE, 6 octobre 2000, Ministre de l'intérieur c/ Commune de Saint-Florent, n° 205959, p. 395**) ; elle l'est aussi lorsque l'Etat est mis en cause parce qu'une autorité de régulation n'a pas correctement rempli sa mission – voyez, s'agissant de la Commission bancaire, votre décision d'**Assemblée du 30 novembre 2001, Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/ Epoux K..., n° 219562, p. 587**, et s'agissant de fautes commises par la Commission du contrôle des assurances, **CE, 18 février 2002, Groupe N..., n° 214179, T. p. 918**. L'exigence de faute lourde trouve dans ce cas particulier une justification à la fois très forte et très spécifique, celle d'éviter le transfert de la responsabilité du contrôlé au contrôleur, ou de la collectivité à son « tuteur » lorsque celui-ci a omis de décider par substitution<sup>7</sup>.

Seuls restent enfin soumis à un régime de faute lourde les services fiscaux, s'agissant des opérations qui se rattachent aux procédures d'établissement et de recouvrement de l'impôt, sauf lorsque l'appréciation de la situation du contribuable ne comporte aucune

<sup>6</sup> Pour une application à la matière fiscale, voir **CE, 10 juillet 2006, C..., RJF 2007 n° 207**.

<sup>7</sup> Voir aussi Yves Gaudemet, « *La responsabilité de l'administration du fait de ses activités de contrôle* », Mélanges Jean Waline, Dalloz 2002 p. 561.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

difficulté particulière. Vous ne pourrez donc que constater, à ce stade, que si vos commissaires du gouvernement, en 1990 et 1997, ont relevé que la faute lourde était encore d'application courante dans le droit de la responsabilité administrative, nous ne pourrions à l'évidence en faire de même. De fait, le maintien d'une faute lourde en matière fiscale fait aujourd'hui nettement figure de survivance et il est fort malaisé de le justifier au plan théorique. Toutefois, nous ne tirerons pas davantage argument de cette comparaison pour vous convaincre de soumettre la matière fiscale au régime de responsabilité de droit commun. Nous sommes en effet persuadée que votre décision *Commune d'Arcueil* n'a eu pour ambition que de représenter un compromis entre des exigences contraires et non de renouveler ou consolider le corpus théorique des justifications de l'exigence d'une faute lourde. Ce qu'il vous appartient de faire aujourd'hui, c'est donc seulement d'évaluer si ce compromis est efficace, pertinent, suffisant et équitable.

**2-2-** Avant de procéder à cet examen critique, il est indispensable de dresser un bilan de l'application de vos décisions *B...* (27 juillet 1990, n° 44 676, p. 242) et *Commune d'Arcueil*. Ce bilan s'avère modeste. Et si l'on prend une vue plus large de la matière fiscale, le tableau d'ensemble révèle en conséquence de forts contrastes, la faute simple ayant depuis longtemps trouvé toute sa place pour les actes du fisc qui sont détachables de la procédure d'imposition.

**2-2-1-** Votre décision *B...* précitée n° 44676 (p. 242) est apparue en 1990 comme une étape majeure.

En effet, la jurisprudence était avant cette date d'une sévérité extrême. La renonciation, opérée par votre décision de **Section Dame H..., du 21 décembre 1962, n° 51158, p. 702**, à une faute d'une exceptionnelle gravité au profit d'une faute lourde n'avait eu à peu près aucune conséquence en pratique<sup>8</sup>. A titre d'exemple de cette sévérité, citons une décision *L... du 24 février 1986, n° 40031, à la RJF 4/86 n° 1769*, aux conclusions contraires du président Fouquet, qui juge que ne constitue une faute lourde ni l'emport irrégulier de documents comptables ni la présence de l'inspecteur principal, supérieur hiérarchique du vérificateur, parmi les membres de la commission départementale ni l'erreur d'appréciation commise par le vérificateur sur la qualité d'associé d'une société de fait, attribuée à tort à un contribuable, ni l'inscription du privilège du Trésor alors que le contribuable avait fourni des cautions garantissant le paiement des impositions contestées. L'existence d'une faute lourde des services d'assiette n'a été admise que deux fois avant 1990, dans une décision du **11 juillet 1984, Société industrielle de Saint-Ouen, n° 45920 ; 46285, p. 272 et RJF 10/84 n° 1256**, puis dans une décision *P... du 7 décembre 1987, n° 67150, p. 402, à la RJF 2/88 n° 237*, la faute lourde ayant été cette fois commise au stade de la procédure contentieuse.

Aussi votre décision *B...* précitée (27 juillet 1990, n° 44 676, p. 242) a-t-elle été perçue comme la première étape d'une évolution qui pourrait conduire à normaliser le régime de responsabilité des services fiscaux. Votre commissaire du gouvernement Noël Chahid-Nourai insistait d'ailleurs dans ses conclusions sur le fait que l'avancée proposée demeurerait de portée limitée et ne pouvait être taxée de témérité ; il ne fermait donc pas la porte à des évolutions ultérieures. En ce sens, les possibilités ouvertes par cet arrêt ont vraisemblablement

---

<sup>8</sup> Ainsi que le reconnaissent les auteurs des Grands arrêts de la jurisprudence fiscale, p. 1052, Dalloz, 5<sup>e</sup> éd., 2009.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

été surestimées. Cette décision introduit certes une distinction de portée apparemment générale dans le contentieux de la responsabilité des services d'assiette et de recouvrement en jugeant que relèvent de la faute simple toutes les erreurs commises lors des opérations qu'ils conduisent dès lors que celles-ci ne comportent pas de difficultés particulières tenant à l'appréciation de la situation des contribuables. Mais elle applique cette règle à de simples erreurs de saisie et de traitement informatisé de données fournies par le contribuable, activité qui ne présente aucun particularisme propre à la matière fiscale.

La jurisprudence ultérieure a rapidement dissipé les illusions.

Sept ans seulement après l'affaire *B...* (27 juillet 1990, n° 44 676, p. 242), votre décision de Section *Commune d'Arcueil*<sup>9</sup> a procédé à un recadrage. Elle indique en effet expressément que la règle demeure que « *les erreurs commises par l'administration fiscale lors de l'exécution d'opérations qui se rattachent aux procédures d'établissement et de recouvrement de l'impôt ne sont, en principe, susceptibles, en raison de la difficulté que présentent généralement la mise en œuvre de ces procédures, d'engager la responsabilité de l'Etat que si elles constituent une faute lourde* ». Elle transpose par ailleurs les critères de distinction entre faute lourde et faute simple dégagés par votre décision *B...* (27 juillet 1990, n° 44 676, p. 242) pour les contribuables aux conditions de mise en jeu de la responsabilité de l'Etat à l'égard des collectivités locales à raison des missions qu'il assume en matière d'assiette et de recouvrement des impôts locaux. Cette unification se traduit par un durcissement de la jurisprudence, qui se montrait plus libérale envers les collectivités territoriales, distinguant entre les activités qualifiées de juridiques des services fiscaux, telles que le refus de percevoir des taxes locales, et les activités réputées matérielles, pour lesquelles seules était maintenue l'exigence de la faute lourde depuis une décision de **Section du 21 janvier 1983, Ville de Bastia, n° 19933, p. 22, RJF 4/83 n° 506**. Vous aviez par exemple exigé une faute simple dans une espèce où était contestée la répartition par l'administration des bases d'imposition à la taxe professionnelle d'une centrale d'EDF (**CE, Section, 7 février 1986, Ministre du budget c/ Commune de Tallard, n° 23602 p. 36, RJF 3/86 n° 324 avec chronique Ph. Crouzet p. 143**).

Cette extension du champ de la faute lourde a fait l'objet de critiques, y compris de la part des commentateurs autorisés<sup>10</sup>, mais elle a paru indispensable pour éviter l'affichage d'une sévérité plus grande du juge à l'égard des particuliers que des collectivités locales. Nous comprenons cet objectif, même si le recours en responsabilité joue un rôle différent pour les collectivités territoriales, puisqu'il est l'unique voie de droit leur permettant d'obtenir, en cas de faute de l'administration, une réparation pécuniaire. Il s'assimile donc davantage à l'action du contribuable en décharge de l'impôt qu'à son action en responsabilité pour obtenir réparation d'un préjudice excédant le montant de l'impôt.

Pour les contribuables, si la règle de droit s'est trouvée clarifiée par cet arrêt, leurs possibilités d'obtenir la mise en jeu de la responsabilité de l'administration sont demeurées extrêmement modestes.

---

<sup>9</sup> Qui confirme de façon plus solennelle la solution déjà retenue dans une décision du 13 mai 1991, *Commune de Garges-lès-Gonesse*, n° 79 933, p. 178, RJF 7/91 n° 1000, concl. contraires N. Chahid-Nourai Dr. fisc. 1992 n° 158.

<sup>10</sup> Chronique T-X. Girardot et F. Raynaud, AJDA 1998 p. 112

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

On constate, premièrement, que l'application du régime de faute simple n'a été admise, s'agissant de la responsabilité de l'Etat vis-à-vis du contribuable, que dans des cas dans lesquels les erreurs commises par l'administration étaient en fait sans lien aucun avec l'appréciation de la situation de ce dernier. Des erreurs purement matérielles dans la saisie et le traitement informatisé des déclarations et dans l'exécution automatique des prélèvements mensuels, dans l'affaire *B...* (27 juillet 1990, n° 44 676, p. 242). Ou des erreurs uniquement liées à des problèmes d'organisation interne, dans d'autres cas : omission par le service d'assiette d'informer le comptable des impôts compétent territorialement d'une demande de sursis de paiement, dans vos décisions du **31 octobre 1990, C..., n° 71073, p. 310** et à la **RJF 12/90 n° 1537** et de **Section du 19 novembre 1999, Ministre délégué au budget c/ SARL Occases, n° 184318, RJF 1/00 n° 103**, ou retard dans la transmission d'une même demande, dans votre décision du **13 mai 1991, Ministre du budget c/F..., n° 100175, T p 1346, à la RJF 7/91 n° 999**.

Vous le voyez, c'est l'interprétation la plus étroite de la décision *B...* (27 juillet 1990, n° 44 676, p. 242) qui a prévalu, puisque vous n'avez jamais appliqué un régime de faute simple au cœur de l'activité d'assiette et de recouvrement des impôts, qu'il s'agisse de la mise en œuvre de la procédure de contrôle fiscal ou de la conduite de la procédure contentieuse (*C...*, **31 octobre 1990, p. 310** et à la **RJF 12/90 n° 1537; CE, 13 octobre 1999, Q..., n° 181539, à la RJF 12/99 n° 1590, conclusions J. Arrighi de Casanova BDCF 12/99 n° 123 ; CE, 18 octobre 2000, H..., n° 185362, p 1223, RJF 1/01 n° 88**), des conditions dans lesquelles sont prononcées les pénalités fiscales ou des conditions de l'assujettissement à l'impôt d'un contribuable (**CE, 5 juillet 1996, SCI Saint-Michel, n° 150398, RJF 8-9/96 n° 1055**). Notons que cette jurisprudence sur les erreurs matérielles n'a pas été étendue à des erreurs commises par les services fiscaux dans l'interprétation *in abstracto* de la règle de droit et que vous n'avez donc pas traité la question posée par le pourvoi de M. K...<sup>11</sup>.

Deuxièmement, vous n'avez reconnu l'existence de fautes lourdes que lorsque l'erreur commise par l'administration apparaissait comme accablante, dont avec grande parcimonie. Deux affaires seulement peuvent être citées depuis 1990. Vous avez jugé que pouvait constituer une telle faute « *l'acharnement regrettable et inadéquat* » de l'administration envers le dirigeant d'un groupe, dans une affaire du **6 avril 2001, L..., n° 194347, p 1185, RJF 6/01 n° 847** dans laquelle vous avez toutefois dénié l'existence d'un lien de causalité direct. La lourdeur de la faute peut aussi résulter de l'accumulation d'erreurs commises par l'administration, son comportement devant faire l'objet d'un examen d'ensemble, ainsi que vous l'avez précisé dans votre décision précitée *Q...* (13 octobre 1999, *Q...*, n°181539, ) qui est demeurée isolée.

Ainsi, non seulement l'existence de difficultés particulières dans l'appréciation de la situation du contribuable est admise par principe dès lors que l'on touche réellement à l'activité d'assiette et de recouvrement, mais la qualification de faute lourde fait l'objet d'une très grande rigueur et n'est en rien une clause de style – l'équilibre que dessine la jurisprudence des juges du fond étant analogue. L'affaire précitée *H...* illustre bien la sévérité de votre jurisprudence : vous n'avez pas vu une faute lourde dans le recours injustifié de l'administration à la procédure de rectification d'office et son refus subséquent de saisir la

---

<sup>11</sup> Seule une décision antérieure à la décision *B...précitée* juge, mais s'agissant du calcul de la patente, qu'en ce cas la faute simple suffit (CE, 26 mars 1990, *Commune de Villeneuve-le-Roi*, RJF 12/90 n° 1537, concl. P. Martin Dr. fisc. 28/90 c. 1454)

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

commission départementale des impôts, dès lors que la comptabilité du contribuable comportait « *certaines défauts* » qui avaient obligé le vérificateur à examiner des justificatifs.

Au total, votre jurisprudence s'avère très protectrice de l'administration fiscale et l'approche pragmatique consistant à adapter le régime de la faute à la difficulté de l'opération au cas par cas, que paraissait avoir consacrée votre décision *B...* (27 juillet 1990, n° 44 676, p. 242)-, a fait long feu : vous en êtes revenus à la juxtaposition de deux régimes, la faute simple suffisant en cas d'erreur matérielle, mais n'ayant jamais pénétré le domaine de l'activité fiscale proprement dite, puisque les opérations d'assiette et de recouvrement continuent de relever de la faute lourde.

A la différence des juges du fond, vous n'êtes pas plus ouverts s'agissant de la responsabilité de l'Etat à l'égard des collectivités locales. Vous avez ainsi récemment jugé que le refus de l'administration de rectifier les bases des impositions locales et d'émettre des rôles supplémentaires de cotisations de taxe professionnelle et de taxe foncière sur les propriétés bâties compte tenu de l'erreur commise dans l'évaluation de la valeur locative de locaux commerciaux dont la liste lui a été communiquée par une commune n'est susceptible d'engager la responsabilité de l'Etat que sur le terrain de la faute lourde (**CE, 27 avril 2009, Commune de Valdoie, n° 296920, RJF 7/09 n° 681**). Voyez aussi votre décision du **24 juillet 2009, Commune de Coupvray, n°308517, RJF 11/09 n° 993**. Vous n'avez reconnu qu'une fois l'existence d'une faute lourde, dans une décision du **6 mars 2006, ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/ Commune de Kourou, n°276 715, 276 716, à la RJF 6/06 n° 762, concl. L. Olléon BDCF 6/06 n° 79**.

Il faut enfin relever que le nombre d'affaires relatives à la responsabilité des services fiscaux portées devant le juge demeure très modeste : en moyenne, entre 2000 et 2010, 7 affaires par an ont été enregistrées au Conseil d'Etat et 84% des affaires jugées ont donné lieu à des décisions de non admission. Toute interprétation de cet état de fait est par nature un peu hasardeuse, mais deux éléments d'explication paraissent plausibles : tout d'abord, la rigueur de votre jurisprudence a un effet de dissuasion à l'égard des contribuables qui s'estiment victimes des agissements de l'administration fiscale ; ensuite, les cas dans lesquels ils subissent un préjudice distinct de celui qui a résulté du paiement d'un impôt non dû ne sont pas très fréquents ou pas tels qu'ils estiment devoir entreprendre un nouveau contentieux – nous y reviendrons.

**2-2-2-** Pour clore ce bilan, nous remarquerons que la sévérité des solutions rendues sous l'empire des décisions *B...* et *Commune d'Arcueil* est d'autant plus remarquable que la jurisprudence a consacré de longue date la possibilité de voir engagée la responsabilité des services fiscaux pour des fautes simples dans de nombreuses hypothèses. Tel est le cas notamment lorsque le préjudice trouve son origine dans des informations données par l'administration fiscale et qui se révèlent erronées en droit (**CE, 20 février 1974, Sucrerie coopérative de Vic-sur-Aisne, n° 84722, p. 121**), le refus illégal de communication de documents administratifs (**CE, 30 novembre 1994, C..., n° 136625, RJF 1/95 n° 45**), l'illégalité d'un refus de remise gracieuse (**CE, 24 juin 1953, B..., n° 15135, p. 317**) ou d'un refus d'agrément (**CE, Section, 26 janvier 1968, Société Maison Genestal, n° 69765, p. 62**).

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

Ainsi que l'indique très pertinemment Stéphane Austry<sup>12</sup>, la cohérence de cette construction jurisprudentielle avec les principes issus des décisions *B...* et *Commune d'Arcueil* est douteuse «*car on voit mal en quoi, par exemple, l'illégalité d'un refus d'agrément voire même d'un refus de remise gracieuse ne comporterait pas des difficultés particulières dans l'appréciation de la situation d'un contribuable*», au même titre, par exemple, qu'un refus d'assujettissement à un impôt local.

La faute commise par les services fiscaux pour avoir omis d'écartier une loi incompatible avec le droit communautaire, qui se rattache, comme l'a jugé le Tribunal des conflits dans son arrêt *Société Pinault Bretagne et Cie du 1<sup>er</sup> juillet 2002, p. 548*, aux opérations d'établissement et de recouvrement de l'impôt<sup>13</sup>, engage enfin aussi la responsabilité de l'Etat sur le terrain de la faute simple, conformément à la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes sur les conditions de réparation des dommages causés aux particuliers par la violation du droit communautaire (CJCE, plénière, 19 novembre 1991 *Franovich*, aff. 6/90 et 9/90, RJF 12/91 n° 1615 ; CJCE, 5 mars 1996, *Brasserie du Pêcheur et Factortame Ltd*, aff. C-46/93 et C-48/93, concl. Tesouro BDCF 2/96 p. 70).

2-2-3- Quant à la jurisprudence du juge judiciaire, compétent lorsque le dommage trouve son origine dans des opérations d'assiette d'un impôt dont le contentieux lui appartient<sup>14</sup>, tel qu'un droit d'enregistrement, elle est peu développée. Dès 1872, la Cour de cassation a estimé, qu'en l'absence de texte formel dérogeant au droit commun, «*le principe de la responsabilité écrit dans les articles 1382 et 1384 du Code civil est général (et) s'applique même aux administrations et aux régies investies du droit de poursuivre devant les tribunaux la répression des contraventions fiscales* » (Cass. crim., 15 juin 1872, *Martin*, D 1872, 206). Si, pendant longtemps, le juge judiciaire n'a toutefois consenti à engager la responsabilité de l'administration fiscale que dans des cas de fraude grave, de mauvaise foi ou d'erreur grossière<sup>15</sup>, il n'exige plus une faute qualifiée<sup>16</sup> depuis 1960 (Cass. com, 28 mars 1960, *L'Enregistrement c/ T...*, Bull III n° 116) et considère que l'administration doit répondre des conséquences préjudiciables dues à sa négligence notamment dans la mise en œuvre des poursuites (Cass. com. 20 mars 1990, *H...*, RJF 5/90, n° 633). Ainsi, à l'heure actuelle, les régimes d'indemnisation varient selon l'impôt en cause et donc le juge saisi.

3- Le bilan plutôt chétif de l'avancée que vous aviez promue en 1990, le contraste entre la franchise de responsabilité dont bénéficient les services chargés de l'assiette et du recouvrement de l'impôt et la pente libérale prise en d'autres matières par la jurisprudence, enfin la difficulté à juger parfaitement cohérente votre jurisprudence si l'on prend en considération tous les aspects de l'activité des services fiscaux nous convainquent de la nécessité de réévaluer les motifs qui ont justifié votre décision *Commune d'Arcueil*.

---

<sup>12</sup> Dans une étude parue au Répertoire *Responsabilité de la puissance publique* Dalloz, avril 2008.

<sup>13</sup> Tandis que relève du régime de responsabilité de l'Etat du fait de son activité législative et ressortit donc à la compétence de la juridiction administrative l'action du redevable qui recherche la responsabilité de l'Etat du fait de la méconnaissance de l'obligation qui incombe au législateur d'assurer le respect des conventions internationales, notamment faute d'avoir réalisé la transposition, dans les délais qu'elles ont prescrits, des directives communautaires (T. confl. 31 mars 2008, *Sté B...*, *Sté S... SAS*, n° C 3632, RJF 6/08 n° 716).

<sup>14</sup> Ainsi que le précise notamment un arrêt du Tribunal des conflits du 6 juillet 1981, A..., n° 02 194, p. 652.

<sup>15</sup> Cass. Civ. 28 janvier 1880, D. 1881, 1, 266 et Cass. Civ., 18 novembre 1930 cités par la doctrine administrative DB 13 O 7 2 3, n° 11 et s.

<sup>16</sup> cf. G. Latil, contentieux fiscal, Ed. Francis Lefebvre, 2002, n° 5183, p. 771.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

Dans ses conclusions sur cette affaire, Guillaume Goulard avait commencé par s'interroger sur la possibilité de ramener la responsabilité des services fiscaux dans le giron du droit commun avant d'écarter cette possibilité comme prématurée. « *Il faut se méfier de la première impression, c'est souvent la bonne* », assénait Talleyrand. Nous pensons en effet que cette évolution est aujourd'hui souhaitable et nous nous efforcerons de vous convaincre que le cadre de droit commun offre les garanties permettant de garder une approche équilibrée de la responsabilité de l'Etat s'agissant du cœur de sa mission fiscale.

Quatre séries de justifications ont été avancées pour préserver les services fiscaux de l'équilibre plus favorable au justiciable que vous avez consacré en d'autres matières : la difficulté et la complexité de leur tâche, la nature particulière des relations entre l'administration fiscale et le contribuable, l'impossibilité de neutraliser les erreurs les plus bénignes de l'administration du fait du principe selon lequel toute illégalité est fautive et enfin les risques budgétaires encourus.

**3-1-** Nous ne nous appesantirons pas sur le premier argument : l'activité fiscale est certes complexe et parfois difficile, mais pas plus que l'activité médicale ou celle de services de secours et pas au point de justifier une protection dérogatoire. La difficulté dont il s'agit ici est seulement celle que rencontre l'administration dans l'application de la loi. Or s'il est vrai que le droit fiscal est un droit compliqué, il n'est certainement pas le seul. Et surtout, comme le soulignaient nos collègues Thierry-Xavier Girardot et Fabien Raynaud dans leur chronique de la décision *Commune d'Arcueil*, « *l'argument tiré de la difficulté d'application de la loi fiscale tend à renverser les rôles* » : c'est en effet souvent le contribuable qui est victime de cette complexité, de sorte qu'il n'est guère légitime de la lui opposer lorsqu'il demande réparation des erreurs commises par l'administration.

La difficulté des textes applicables n'est pas retenue dans d'autres domaines où ils sont tout aussi nombreux, foisonnants et changeants<sup>17</sup> et où la jurisprudence met parfois du temps à en fixer la bonne interprétation. Il en est ainsi en matière de passation de marchés publics : la responsabilité du pouvoir adjudicateur – qui peut être une petite commune sans service juridique – est retenue sur le terrain de la faute simple en cas d'éviction irrégulière d'un candidat (**CE, 18 juin 2003, Groupement d'entreprises solidaires ETPO Guadeloupe, n°249630, T. p. 865**). De même, alors que l'assiette des cotisations sociales est devenue complexe avec la multiplication des régimes ciblés d'exonération ou d'allègement, la Cour de cassation n'exige plus, pour engager la responsabilité des services de contrôle de l'Ursaff, une faute grossière et un préjudice anormal depuis une décision du 12 juillet 1995 (**Cass. soc., 12 juillet 1995, Caisse de MSA de la Charente-Maritime c/ C..., RJS 1995, n° 1046**) et fait jouer la responsabilité s'une caisse de sécurité sociale ou d'une Ursaff sur le fondement de la faute simple (**Cass. soc. 30 avril 1997, A... c/ CPAM Paris, RJS 1997, n° 732**).

En réalité, on peut penser, comme le Pr. Trottier<sup>18</sup>, que « *Le juge fait bénéficier d'un régime privilégié de responsabilité les services fiscaux non à raison des modalités de leur action mais à raison de la mission qui leur incombe : assurer la perception des recettes de l'Etat* ». Mais s'il est difficile de nier le particularisme attaché à la mission de collecte des

---

<sup>17</sup> En 2008, le CGI comptait 5325 articles ; environ 20% d'entre eux sont modifiés chaque année (chiffres cités par Olivier Fouquet dans son rapport intitulé « Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche », remis au ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique en juin 2008.

<sup>18</sup> « *La responsabilité de la puissance publique en matière fiscale* », Dr. fiscal 1994 p. 1088.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

contributions pécuniaires, si à l'évidence l'histoire entre ici en ligne de compte, la fiscalité étant « *l'une des obligations fondatrices de l'Etat et de la raison d'Etat* »<sup>19</sup>, nous trouvons tout aussi difficile d'en tirer des conséquences s'agissant de la responsabilité de l'Etat, dès lors que celle-ci est engagée dans des conditions de droit commun pour des activités de puissance publique telles que l'administration pénitentiaire ou les secours aux personnes. Et nous ne voyons pas, à vrai dire, en quoi le fait qu'une mission de l'administration réponde à des considérations d'intérêt général particulièrement fortes justifie que la collectivité laisse un citoyen assumer seul les dommages que l'action publique lui a causés.

**3-2-** Un deuxième argument qui prolonge celui de la difficulté de la mission des services fiscaux est plus intéressant. Il est tiré de la nature particulière des relations entre l'administration fiscale et le contribuable : la fraude étant à l'impôt ce que l'ombre est à l'homme, pour paraphraser Georges Pompidou, l'usager du service fiscal poursuivrait le plus souvent un objectif inverse de celui de l'administration, déployant une imagination et une habileté qui compliqueraient singulièrement les investigations du fisc.

Nous ne ferons pas nôtre cet argument, pour quatre raisons.

En premier lieu, il nous semble trop général et, par suite, un peu caricatural. Car si certains contribuables peuvent se montrer fertiles pour esquiver ou minimiser leur charge fiscale, il ne faut pas perdre de vue que la collecte des impôts est une activité de masse s'il en est et que la grande majorité des citoyens concernés sont bien des « assujettis », aux différents sens de ce terme, que le rapport particulier de l'impôt au pouvoir et la complexité du droit fiscal laissent souvent désarmés devant une administration puissante.

Nous relevons ainsi qu'en 2009, seules 939 plaintes pour fraude fiscale ont été déposées pour environ 55 000 opérations de contrôle<sup>20</sup> et qu'en moyenne, les pénalités représentent, avant l'intervention du juge de l'impôt, 30 % des droits rappelés, pour les particuliers comme pour les entreprises. Par ailleurs, dans l'étude consacrée aux méthodes et résultats du contrôle fiscal qu'elle a publiée dans son rapport annuel en 2010, la Cour des Comptes se livre à certains constats sévères qui relativisent l'idée d'une mission exercée dans des conditions de grande difficulté du fait de la confrontation des agents avec des contribuables aguerris. Elle indique en conclusion que « *depuis plusieurs années, la DGFIP assigne surtout des objectifs de rendement financier et de répression des fraudes au contrôle fiscal. La priorité donnée à ces deux objectifs a contribué à orienter les contrôles vers les erreurs et fraudes plus faciles à détecter et à sanctionner* » ; il en résulte, selon ce rapport, une forte inégalité des contribuables devant le contrôle fiscal au détriment des particuliers qui n'ont pas l'heur d'être assistés de conseils avertis et des entrepreneurs les moins armés ; quant à la répression fiscale, elle serait ciblée sur des fraudes faciles à sanctionner, le tiers des plaintes pour fraude fiscale visant en 2008 des entrepreneurs du bâtiment d'origine étrangère qui ont recours à « *des schémas de fraude simple* » et « *se défendent peu* ».

En deuxième lieu, si l'administration fiscale n'a pas affaire à des usagers complaisants, elle dispose des moyens lui permettant d'assumer sa mission. Des moyens humains, tout d'abord : l'administration des impôts est riche en agents bien formés et rigoureusement sélectionnés. Elle bénéficie aussi de prérogatives très importantes pour

---

<sup>19</sup> Philippe Neau-Leduc, Mélanges Cozian.

<sup>20</sup> Rapport annuel 2009 de la DGFIF : 4774 contrôle sur pièces et 51 615 contrôles sur place.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

contrôler les contribuables comme pour appréhender leurs biens. De ce dernier point de vue, elles sont, vous le savez, nettement plus décisives que celles du créancier ordinaire, qui doit obtenir du juge un titre exécutoire quand l'administration dispose d'emblée d'une palette variée de voies d'exécution forcée des créances fiscales : avis à tiers détenteur, saisie-vente, contrainte judiciaire. S'agissant du contrôle, citons les demandes de justifications et d'éclaircissements prévues à l'article L. 16 du LPF, applicables en matière d'impôt sur le revenu, qui constituent à la fois une procédure d'investigation et de taxation ; le droit de l'administration d'accéder, à sa demande, à certaines informations détenues par des personnes morales ou physiques, par exemple celles qui versent des honoraires, les employeurs et les débiteurs. Les articles L. 97 à L. 102 AA du LPF prévoient par ailleurs la transmission obligatoire et spontanée d'informations à l'administration fiscale, notamment par les organismes de sécurité sociale ou par l'autorité judiciaire si elle présume une fraude fiscale. Un pouvoir de perquisition et d'enquête à domicile lui est reconnu par l'article L. 16 B du LPF. Enfin, la vérification de comptabilité et l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle sont eux-mêmes des procédures contraignantes, conduites par des agents qui disposent du pouvoir d'infliger de lourdes sanctions non modulables.

D'autres administrations qui se trouvent aussi en situation d'asymétrie d'information ne bénéficient pas des mêmes moyens, notamment les administrations sociales dans leurs relations avec les bénéficiaires de prestations ou les redevables de taxes sociales.

En troisième lieu, cet argument nous paraît aujourd'hui difficile à manier alors que le contexte a changé et que l'administration affiche elle-même au nombre de ses objectifs le fait de parvenir à une relation plus apaisée et plus équilibrée avec le contribuable. Cet enjeu relationnel était déjà souligné par Noël Chahid-Nourai en 1990 : *« il n'est pas sain qu'une administration toute entière puisse se sentir couverte, pour un bloc d'opérations, par des règles à ce point protectrices qu'elles garantissent une quasi-impunité. Personne n'y trouve son compte, pas même l'Etat. (...) la rentrée du produit fiscal dans des conditions satisfaisantes est fonction de l'existence de garanties suffisantes au profit des contribuables »*.

La relation entre l'administration et le contribuable requiert, de part et d'autre, de la loyauté et une information claire.

Ces dernières années, les droits du contribuable ont connu d'incontestables progrès à l'initiative de la loi ou du juge. Ainsi, depuis la loi Aicardi de 1987, l'administration doit remettre au contribuable, avant l'engagement d'un contrôle, la charte des droits et obligations du contribuable vérifié qui définit un *corpus* de règles opposables à l'administration dans le domaine des procédures fiscales<sup>21</sup>. La pratique des rescrits se développe. Quant au juge, il a notamment imposé la prise en compte des droits de la défense par les services chargés d'asseoir et de contrôler les impôts locaux déclaratifs (CE, 5 juin 2002, S..., n° 219840, p 200, RJF 8-9/02 n° 934, concl. J. Courtial BDCF 8-9/02 n° 113).

Le rapport relatif à l'amélioration de la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables remis au ministre du budget par le Président Fouquet en juin 2008<sup>22</sup> achève de nous convaincre qu'il est aujourd'hui fort difficile de se fonder sur le comportement supposé des contribuables pour exonérer l'administration d'une

---

<sup>21</sup> Article L. 10, alinéa 4 du LPF.

<sup>22</sup> Publié à Droit fiscal 1998, n° 27.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

partie de sa responsabilité : ayant salué les efforts de celle-ci pour aller vers une « *administration de service* », qui se traduit par un taux de satisfaction moyen des usagers favorable, il constate que la « *méfiance réciproque* » prédomine encore et pointe plusieurs pratiques qui, si elles ne sont pas la norme, peuvent entretenir une mauvaise image du contrôle fiscal. Le rapport évoque notamment « *des propositions de rectification sciemment exagérées (le cas échéant en y ajoutant des pénalités qui seront ensuite abandonnées) afin de garder une marge de négociation lors du recours hiérarchique qui s'apparente à une transaction informelle* » et « *des propositions de rectification aux motivations fragiles* » liées à des contrôles tardifs, afin « *d'interrompre la prescription en jouant de la possibilité de substitution de base légale en cours de procédure* ». Faute d'indicateur, il est difficile de quantifier la portée de ces pratiques, mais le juge fiscal sait qu'à des degrés divers, elles sont fréquentes, même si vous avez pris soin de juger que la notation d'un fonctionnaire des impôts ne peut être fonction du montant des droits rappelés à la suite de ses vérifications (**CE, 27 mai 1987, P..., n° 61845, p. 183**). Un régime de responsabilité plus strict ne peut que contribuer à les résorber et, en retour, encourager les contribuables à jouer « cartes sur tables ».

Enfin nous pensons, en quatrième et dernier lieu, que le régime de responsabilité de droit commun permet de prendre en compte les difficultés particulières liées au comportement du contribuable, qu'il s'agisse de manœuvres dilatoires, de rétention d'information, du caractère non satisfaisant de la tenue de ses comptes, de son attitude pendant le contrôle, du manque de clarté des schémas d'optimisation ou des circuits financiers qu'il a mis en place en les traitant comme des causes d'atténuation ou d'exonération de la responsabilité de l'Etat liées au fait de la victime. Nous ne minimisons pas ces difficultés, mais proposons de les aborder d'une manière plus classique et qui permet une appréciation plus juste des responsabilités respectives : le fait de la victime nous paraît avoir naturellement vocation à intervenir largement en matière fiscale. La notion relativement confidentielle d'exception d'illégitimité pourrait aussi trouver à jouer, notamment lorsque la mauvaise foi du contribuable sera patente : elle signifie qu'une victime réunissant pourtant toutes les conditions pour bénéficier d'une indemnisation peut se voir opposer un refus, sa « *disqualification morale* » excluant en tout état de cause, ainsi que l'explique le Pr. Chapus<sup>23</sup>, qu'elle puisse se prévaloir d'un droit à réparation. Dans le cadre de la jurisprudence actuelle, le fait de la victime est pris en compte en amont : il conduit le juge à reconnaître les « *difficultés particulières* » qui justifient l'application d'un régime de faute lourde (**CE, 28 octobre 2002, A..., n° 206266, T p 1015, RJF 1/03 n° 89 ; CE (na), 16 février 2007, B..., RJF 2007, n° 832**). Si vous normalisez le régime de responsabilité des services fiscaux, le fait du demandeur, qu'il s'agisse d'une faute ou d'une simple imprudence, pourra jouer sur le *quantum* de cette responsabilité. Voyez, prenant ainsi en considération une simple négligence à ne pas avoir signalé suffisamment tôt à l'administration son erreur, une décision du **12 octobre 1984, Commune de Riedisheim, n° 29146, RJF 12/84 n° 1457**.

**3-3-** Le troisième argument justifiant l'exception dont bénéficie l'administration fiscale est plus fort, mais il ne nous paraît en rien dirimant : il est lié à la nature du contentieux fiscal, qui est un contentieux objectif de légalité, et aux conséquences que produit donc la théorie selon laquelle toute décision illégale est fautive et par suite susceptible d'engager la responsabilité de l'administration dès lors que les préjudices subis présentent un lien de causalité directe avec la faute commise. La question a été tranchée par votre décision de

---

<sup>23</sup> Droit administratif général, tome 1, § 1420, Dalloz, Paris, 11<sup>e</sup> édition.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

**Section du 26 janvier 1973, Ville de Paris c/D..., n° 84768, p. 78**, et constamment réaffirmée.

En matière fiscale, à la différence de ce qui existait dans d'autres contentieux, la notion de faute lourde répond au fait que l'activité des services fiscaux se traduit par des décisions soumises au contrôle du juge de l'impôt qui se prononce sur leur légalité et que le principe selon lequel toute illégalité est fautive interdit de considérer qu'en égard à la difficulté particulière que comporterait la mission de ces services, toute erreur ne serait pas nécessairement fautive. Ainsi, la censure par le juge d'une décision de redressement ou de refus de restitution serait automatiquement susceptible d'engager la responsabilité de l'administration fiscale, alors même qu'elle exerce une activité de masse qui peut difficilement prétendre à l'infailibilité. Les contribuables auront donc parcouru une grande partie du chemin dès le premier des deux recours qu'ils peuvent exercer.

Toutefois, cette situation se présente dans d'autres matières, même si les services fiscaux peuvent être confrontés à des opérations économiques novatrices et compliquées, qui font à vrai dire souvent l'objet d'un traitement en amont entre les entreprises et l'administration, et à des textes dont l'interprétation fait l'objet de longs débats. Nous avons déjà évoqué le droit des marchés. Nous songeons aussi au droit de l'urbanisme, complexe et mouvant : sa méconnaissance est de nature à permettre l'engagement de la responsabilité de communes dont les moyens et les compétences juridiques ne sont à l'évidence pas ceux de l'administration fiscale. Voyez, à titre d'exemple, une décision du **8 novembre 1989, D..., n° 73407, p. 228**, pour le cas d'un maire qui s'est opposé illégalement au transfert d'un permis de construire sur un terrain, ce qui a conduit le candidat à la vente à renoncer à la transaction et la commune à l'indemniser. Comme en matière de marchés publics, c'est alors en aval, *via* l'appréciation de l'existence et de l'étendue du préjudice indemnisable, que le juge est mesuré d'opérer la régulation qui s'impose.

Par ailleurs, en vertu d'une jurisprudence consacrée par une décision de **Section du 19 juin 1981, C..., n° 20619, p. 274**, aux conclusions du Président Genevois, vous examinez, avant de prononcer une condamnation pécuniaire à raison de l'illégalité d'une décision administrative, si les faits étaient de nature à justifier cette décision. Ce courant jurisprudentiel, d'application commune en matière d'indemnisation des conséquences des sanctions disciplinaires entachées d'un vice de forme, a une portée plus large. Vous recherchez si, abstraction faite des circonstances ou motifs qui ont vicié l'acte contesté, qu'il s'agisse d'une incompétence, d'une irrégularité de procédure, d'une erreur de droit, l'autorité administrative aurait pu légalement prendre la même décision en respectant les formalités imposées et en faisant reposer son appréciation sur l'ensemble des textes et des éléments qu'elle avait initialement omis de prendre en compte (**CE, 30 octobre 1970, Ministre des affaires sociales c/C..., n° 74997, p. 631** ; **CE, 9 février 2011, D..., n° 332627, à paraître au recueil**), ou si elle s'était fondée sur une base légale correcte (**CE, 13 juin 1980, H..., n° 9911, T. p. 872**). Vous avez ainsi pu estimer qu'une entreprise illégalement écartée de deux appels d'offres n'avait néanmoins droit à aucune indemnité faute de présenter des garanties suffisantes (**CE, 04 Juin 1976, D..., n° 96356, p. 301**). Voyez, pour une application à une décision refusant un permis de construire, **CE, 20 mars 1985, Commune de Villeneuve-le-Roi, n° 33848, T. p. 815** ; à une décision de préemption, **CE, 30 juillet 1997, Commune de Montreuil-sous-Bois, n° 160968, p. 309** ; et au plein contentieux des sanctions administratives, **CE, 2 octobre 1970, C..., T. p. 1190**, pour un retrait d'agrément, ou **CE, 15 juillet 1964, P..., p. 436**, pour une mesure de fermeture d'un établissement ; en matière de

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

fixation administrative de prix ou de tarifs, enfin, votre décision de **Section du 25 juin 1999, Société d'exploitation de l'établissement thermal d'Uriage, n° 188458, p. 213.**

Cette jurisprudence permet donc d'exclure ou d'atténuer la responsabilité de l'Etat en cas de décision illégale. Elle est fondée sur l'idée que le lien de causalité direct ne peut être trouvé entre le motif d'illégalité et le préjudice. Nous pensons qu'elle répond de manière efficace à la crainte que l'administration fiscale puisse se voir acculée à réparer les conséquences de ses erreurs lorsque le contribuable a déjà obtenu une décharge et que l'impôt est certainement dû sur le fondement d'une base légale différente ou d'éléments de preuve que l'administration a négligé d'apporter dans un premier temps. Vous avez par ailleurs récemment confirmé, dans une décision du **7 juin 2010, B..., n° 312909 qui sera mentionnée aux tables**, que la jurisprudence issue de votre décision **C...(19 juin 1981, C..., n° 20619, p. 274)** peut s'appliquer même lorsque l'illégalité tient à l'absence de respect des droits de la défense, qui sont au cœur de la plupart des garanties dont bénéficie le contribuable et à l'origine de nombreuses décharges pour irrégularité de la procédure d'imposition. Il faut bien comprendre que tout est affaire de dossier et que la faute ainsi commise par l'administration peut engager sa responsabilité lorsqu'elle a privé l'intéressé de la possibilité de convaincre l'autorité compétente de prendre une décision différente (voyez, à cet égard, pour un défaut d'enquête publique préalable à l'extension d'une décharge ayant empêché le requérant de faire valoir ses arguments, **CE, 20 janvier 1989, Ministre délégué chargé de l'environnement c/A..., n°83623, T. p. 801**). Mais il en ira différemment si le juge a au contraire la conviction que la décision prise aurait été la même si les garanties avaient été respectées. En revanche, il nous semble envisageable que le contribuable puisse se prévaloir, dans certains cas, d'un préjudice distinct, lié aux troubles et frais causés par une longue instance contentieuse dans laquelle il a dû s'engager pour obtenir une décharge pourtant certaine.

**3-4-** Le dernier argument au soutien du maintien de la faute lourde mêle les considérations budgétaires et la crainte d'un effet dissuasif à l'égard des agents chargés du contrôle fiscal.

L'incidence possible d'un assouplissement de votre jurisprudence sur les finances publiques n'a guère de poids au plan juridique même si nous comprenons que vous l'ayez prise en considération. Mais nous vous invitons à peser sereinement cet argument, à partir de trois séries d'éléments.

Vous savez, tout d'abord, que le risque d'un développement incontrôlé du contentieux a été mis en avant lorsque d'autres pans de l'activité administrative ont basculé dans la faute simple et que les apocalypses annoncées n'ont pas eu lieu.

Par ailleurs, il faut bien comprendre qu'une décision d'imposition illégale ne peut être à l'origine d'un préjudice matériel qu'à partir du moment où les sommes qu'elle vise ont été payées ou fait l'objet d'un recouvrement forcé. Or la palette des moyens dont dispose le contribuable pour retarder le paiement de l'impôt qui lui est demandé, et donc la matérialisation d'un éventuel préjudice, est variée.

Le régime du sursis de paiement prévu à l'article L. 277 du LPF prive le comptable du recours à des mesures d'exécution, car l'exigibilité de l'impôt cesse du seul fait de la présentation régulière d'une demande de sursis par le contribuable et ce jusqu'à la notification

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

du jugement du tribunal administratif. En fixant ainsi la date d'effet du sursis de paiement, votre jurisprudence<sup>24</sup> a évité à l'administration la tentation de procéder à un recouvrement forcé de l'impôt dès qu'il est exigible. Si le contribuable n'a pas constitué de garanties ou si les garanties offertes n'ont pas été estimées suffisantes, sous le contrôle du juge, le comptable peut certes prendre des mesures conservatoires, lesquelles peuvent se révéler extrêmement dommageables. Mais depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2009, les garanties ne sont plus exigées que pour le principal de l'impôt<sup>25</sup>. Et vous veillez à ce que le sursis de paiement ne puisse pas être tourné : vous avez ainsi reconnu aux contribuables la faculté, dans l'éventualité où le comptable garde le silence sur leur proposition de garanties, pour la bonne raison qu'il a recouvré sa créance avant même réception de leur demande de sursis de paiement, de saisir le juge du référé fiscal du refus implicite de ces garanties qui naît une fois échu un délai de deux mois (**JRCE, 13 juin 2007, S..., n° 306252, p.244, RJF 10/07 n° 1152, chron. J. Burguburu p. 806**). En cas d'octroi du sursis de paiement, si les impositions n'ont pas été acquittées, vous excluez en principe tout préjudice matériel (**CE, 26 juin 1992, SARL SLEMIA, n°75558, RJF 8-9/92, no 1238**).

A ces procédures administratives s'ajoutent les procédures juridictionnelles. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2001, le contribuable peut, sans que la procédure de sursis à exécution des jugements et arrêts ait disparu, demander, sur le fondement de l'article L. 521-1 du code de justice administrative, la suspension de la mise en recouvrement ou d'un acte de poursuite, sans avoir à constituer des garanties et en justifiant seulement qu'il a introduit une réclamation auprès du service compétent. Cela résulte de vos décisions de **Section du 25 avril 2001, Ministre de l'économie des finances et de l'industrie c/J..., n° 230166, p. 197, RJF 7/01 n° 1016** et du **6 novembre 2002, SA Le Micocoulier, n° 246830, RJF 2003 n° 107**.

En conséquence, la matérialisation d'un éventuel préjudice n'est pas automatique ni immédiate.

Enfin, les conséquences du passage à un régime de faute simple nous paraissent limitées par plusieurs facteurs bien connus. A la prise en compte du fait de la victime, évoquée plus tôt, s'ajoute le degré d'exigence très grand avec lequel vous appréciez, en matière fiscale, le caractère direct et certain du lien de causalité entre le préjudice et la faute de l'administration. Cette rigueur vous conduit à interrompre très en amont la prise en compte de la chaîne des dommages provoqués par la cessation d'activité d'une société et à exclure, par exemple, l'indemnisation des pertes financières et des troubles dans les conditions d'existence des héritiers de son gérant ou de la perte de son emploi par une ancienne salariée (**CE, 11 juillet 1984, n° 45922, RJF 10/84 n° 636**). Vous avez admis en revanche d'indemniser les pertes de rémunération subies par le dirigeant (**CE, 16 juin 1999, T..., n° 177075, p. 202, RJF 8-9/99 n° 1049**). Et si, ainsi que le révèle l'examen de votre jurisprudence, il arrive que la faute de l'administration fiscale cause des dommages considérables de nature économique, parfois morale, c'est de manière exceptionnelle. Nous sommes convaincue qu'il ne sera pas facile à un contribuable de démontrer qu'il a subi un préjudice financier excédant le montant de l'impôt et des intérêts moratoires et que les mécanismes de sursis n'ont pas permis d'éviter, les frais exposés pour la constitution de garanties lui étant remboursés s'il obtient satisfaction<sup>26</sup> ; *a fortiori*, rares seront les cas où il

<sup>24</sup> CE, 27 juillet 1984, S..., p. 553, RJF 8-9/84 n° 552.

<sup>25</sup> En vertu de l'article 66 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008.

<sup>26</sup> Article L. 208 du LPF.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

pourra prouver que des dommages plus amples et distincts, qu'il s'agisse de troubles psychologiques, perturbation de la vie familiale, atteinte au patrimoine privé, ont été directement causés par le comportement fautif des services fiscaux et excèdent les embarras « normaux » liés au contrôle fiscal et à la procédure contentieuse. Et ces troubles seront surtout caractérisés chez les contribuables les plus démunis ou les petits entrepreneurs n'ayant qu'une surface personnelle limitée.

Rappelons ici que quand le préjudice dont la réparation est demandée est distinct de celui résultant du paiement de l'impôt, l'exception de recours parallèle ne peut être opposée au contribuable qui n'aurait pas contesté le rejet de sa réclamation devant le juge fiscal, puisque le résultat recherché n'est pas le même (CE, 5 juillet 1996, S..., n° 150398, précitée).

Il faut toutefois relever que, s'agissant des litiges indemnitaires engagés par les collectivités locales, ce rempart tenant à la caractérisation du préjudice ne jouera pas, le préjudice résultant de la sous-imposition. Mais, en tout état de cause, ainsi que le relève d'ailleurs le ministre, la responsabilité de l'Etat est déjà couramment admise dans ces litiges par les juges du fond sur le terrain de la faute simple<sup>27</sup>, sans doute parce qu'il s'agit de la seule voie ouverte aux collectivités locales pour obtenir la correction d'une erreur dans l'établissement des impôts qui leur reviennent. Vous savez que ce contentieux naît pour une large part de ce qu'aucune révision générale effective des valeurs locatives n'est intervenue depuis 1970, leur dernière actualisation remontant à 1980<sup>28</sup>. Or l'administration, consciente de l'impasse actuelle et de ce que la réforme de la taxe professionnelle la rend intenable, a enfin ouvert ce chantier : la révision des valeurs locatives des locaux professionnels et la mise en place d'un nouveau mécanisme d'évaluation fondé sur des barèmes locaux<sup>29</sup> est prévue par l'article 34 de la loi de finances rectificative pour 2010 du 29 décembre 2010 ; une expérimentation est en cours dans plusieurs départements.

Au terme de cette analyse, nous espérons vous avoir convaincus qu'il ne s'agit pas de vous résigner à mettre fin à la franchise de responsabilité de l'administration fiscale, mais qu'il faut la souhaiter comme un élément essentiel d'une dynamique positive pour elle.

Le compromis qui résulte de votre décision *Commune d'Arcueil* ressemble plutôt aujourd'hui à un équilibre instable et difficile à justifier au regard de l'exigence d'une sécurité juridique accrue des contribuables. Parce que le régime de responsabilité de droit commun offre toutes les clés permettant au juge de gérer équitablement la mise en cause de l'administration fiscale sur le terrain indemnitaire, de tenir compte de la difficulté des contrôles les plus complexes et de l'attitude récalcitrante de certains de ses interlocuteurs, nous pensons que l'évolution proposée est de nature à jouer un rôle de prévention des

---

<sup>27</sup> Quelques exemples : carence dans la transmission à un EPCI à fiscalité propre des informations pertinentes pour déterminer le taux de la taxe professionnelle (TA Rouen 16 décembre 2004, *Communauté d'agglomération Seine-Eure*, RJF 5/05 n° 489 ; absence d'assujettissement à la TP des locaux d'un foyer d'hébergement, alors que l'assujettissement à la taxe d'habitation au nom des locataires de ces locaux n'était pas de nature à les exclure légalement des bases de la TP (CAA Versailles, 12 avril 2005, *Commune de Beauchamp*, RJF 8-9/05 n° 924) ; exclusion des bases d'imposition à la TP d'une usine de traitement des eaux (CAA Paris, 11 juillet 2006, *Ministre c/ Commune d'Ivry-sur-Seine*, RJF 12/06 n° 1596).

<sup>28</sup> Depuis 1981, les valeurs sont seulement revalorisées, chaque année, en loi de finances.

<sup>29</sup> Les valeurs locatives seraient désormais déterminées en fonction de secteurs locatifs, où seraient appliqués des barèmes tarifaires. Il s'agirait donc de passer d'un système national à un système local. Ces secteurs et ces tarifs seraient fixés par une commission départementale des impôts, dont les décisions pourraient faire l'objet d'un appel devant une autre commission départementale ; les élus locaux y disposeraient de larges pouvoirs.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

contentieux, si elle permet aux vérificateurs de mieux calibrer leurs premières notifications et d'avoir affaire à des contribuables plus coopératifs. L'inflexion de certaines pratiques qui altèrent la confiance dans les services chargés du contrôle fiscal renforcera leur qualité, déjà appréciée à sa juste valeur par les usagers d'après les enquêtes conduites<sup>30</sup>. Enfin, si vous avez, dans l'évolution que vous avez imprimée depuis vingt ans à votre jurisprudence sur la responsabilité administrative, commencé par le plus pressant en garantissant une meilleure prise en compte des préjudices les plus douloureux, le préjudice économique ne peut être négligé car ses effets en chaîne s'avèrent parfois funestes.

Les solutions alternatives que l'on peut envisager à ce passage à la faute simple n'emportent pas du tout notre conviction.

Vous pourriez tout d'abord songer à faire simplement évoluer la logique de votre décision *Commune d'Arcueil* en retenant un principe de faute simple qui ne serait écarté que dans les cas où des difficultés particulières l'auraient justifié, plutôt qu'un principe de faute lourde qui ne cède que « *lorsque l'appréciation de la situation du contribuable ne comporte pas de difficulté particulière* ». Il s'agirait, au mieux, de consacrer une nouvelle solution transitoire, au pire d'un simple habillage.

Vous pourriez aussi faire vôtre la logique du pourvoi et admettre que seule une faute simple est exigée lorsque la difficulté que rencontrent les services fiscaux n'est liée qu'à l'interprétation de la règle de droit. Mais d'une part, dans bien des cas, vous ne serez pas en mesure de faire vivre cette solution parce que les difficultés alléguées seront au croisement du fait et du droit, l'administration devant apprécier la situation du contribuable au regard de la loi fiscale qui permet d'établir l'impôt, de le recouvrer ou de sanctionner un comportement. D'autre part, on aura beau jeu de souligner que vous revenez à une ligne de partage entre opérations matérielles et juridiques abandonnée par la décision *B...* et que vous renoncez à la logique d'une appréciation au cas par cas qui l'avait inspirée.

Une dernière solution consisterait à faire usage d'un critère lié à l'écoulement du temps. Ainsi, le régime de principe de la faute lourde serait maintenu, mais la faute simple serait admise dès lors que l'administration persévère déraisonnablement dans l'erreur. Mais cette évolution n'en serait pas vraiment une dans la mesure où l'on pourrait sans trop d'efforts considérer, sous le pavillon de la jurisprudence actuelle, que l'on est alors en présence d'une faute lourde. C'est d'ailleurs ce que vous avez fait dans l'affaire *Q...précitée*. Et comment expliquer qu'une erreur ponctuelle, mais éventuellement plus dommageable, continuerait à n'ouvrir droit à réparation qu'en cas de faute lourde ?

Nous vous invitons donc à annuler l'arrêt attaqué pour erreur de droit et à garder l'affaire pour la régler au fond.

**4-** Vous constaterez alors que l'administration fiscale a commis une faute en se référant, pour faire jouer la responsabilité solidaire de M. K... sur le fondement de l'article 1763 A du CGI, à la situation existant à la date de clôture de l'exercice auquel se rattachent les minorations de recettes regardées comme des revenus réputés distribués, soit le 31 décembre 1981, alors qu'elle aurait dû se placer à l'expiration du délai imparti par l'administration au gérant de cette société, par lettre du 27 avril 1983, pour effectuer la

---

<sup>30</sup> Voir, sur ce point, les éléments retracés dans le rapport Fouquet précité.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

désignation demandée. Elle a ainsi commis une erreur dans l'appréciation de la qualité de dirigeant social de M. K... qui avait cédé ses parts dans la société G... le 13 août 1982, l'acte notarié ayant été publié à la recette des impôts le 26 août 1982. Et elle ne démontre ni n'allègue qu'il avait, à la date du fait générateur de la pénalité, la qualité de dirigeant de fait.

L'administration vous invite à reconnaître une faute exonératoire du contribuable. Elle fait valoir que M. K... ne l'avait pas informée de sa démission de ses fonctions de co-gérant intervenue lors de l'assemblée générale du 28 octobre 1982 avant sa réclamation du 22 octobre 1984, l'information des tiers n'ayant été réalisée que le 17 mars 1985. Mais, d'une part, la négligence reprochée à M. K... n'est pas avérée : l'intéressé n'avait plus la qualité de gérant à la date d'envoi de la demande de l'administration l'invitant à désigner les bénéficiaires des revenus distribués ; il indique n'avoir pas reçu cette demande, adressée au siège de la société, qui, placée en liquidation de biens, était alors représentée par un mandataire judiciaire et il ne résulte pas de l'instruction que ce courrier lui aurait été transmis. Il a en revanche informé l'administration de sa situation dès la notification des actes de poursuite engagés à son encontre. D'autre part et surtout, à supposer même que l'administration ait eu connaissance plus tôt de ce que M. K... n'était plus gérant de G... à la clôture de l'exercice 1981, elle n'aurait pas pour autant, compte tenu de la manière dont elle interprétait l'article 1763 A, dégrevé la pénalité en cause.

Vous ne retiendrez donc au cas présent aucune faute du contribuable.

Pour autant, vous ne pourrez donner qu'une satisfaction très partielle au requérant. M. K... demande à être indemnisé des préjudices ayant résulté de la liquidation de son entreprise individuelle et, consécutivement, de la perte de ses revenus, de la diminution de ses cotisations de retraite, mais aussi de l'obligation de vendre ses biens immobiliers, dont son habitation principale, ainsi que des troubles dans ses conditions d'existence qui en ont résulté. Mais il n'a guère étayé son argumentation.

S'agissant de la faillite de son entreprise individuelle de terrassement, transport et démolition et des conséquences financières qui en ont résulté, le requérant indique qu'il n'a plus été en mesure d'obtenir le moindre concours bancaire, du fait des mesures de poursuite engagées par le comptable public, ni de négocier un concordat avec ses créanciers, en raison de l'existence d'une créance privilégiée du Trésor de 3,8MF. S'il est vraisemblable que M. K..., du fait de son statut d'entrepreneur individuel, n'a plus eu accès au crédit parce que son patrimoine personnel était grevé d'une lourde créance fiscale et que cela a pesé sur sa capacité à redresser son entreprise, il n'apporte aucun élément tangible l'attestant. Et surtout, d'après l'instruction, son activité était durablement déficitaire et la faute commise par l'administration n'a pas été la cause déterminante de la liquidation de son entreprise. Le jugement du TGI de Thionville du 29 octobre 1992 convertissant la procédure de règlement judiciaire en liquidation de biens indique déjà que le passif de l'entreprise de M. K..., hors créance fiscale, dépasse 500 000F. Et le jugement du 23 mars 2000 par lequel le même tribunal prononce la clôture des opérations de liquidation constate, pour en déduire qu'il n'y avait pas lieu d'interrompre la procédure dans l'attente de la décision du juge administratif sur l'action en responsabilité engagée contre l'Etat par M. K... à la suite de la décharge de l'obligation de payer la pénalité de l'article 1763 A, que son entreprise individuelle se trouve en mauvaise posture puisque son passif atteint 920 000 F, soit presque une année de chiffre d'affaires. Or le comptable public n'avait perçu qu'une somme d'environ 300 000F à la suite de la vente en 1992 des immeubles de M. K... pour un montant de 410 000F et cette somme lui a été

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

remboursée en 1998. Par ailleurs, le ministre soutient sans être contredit que le directeur des services fiscaux a accordé au requérant le sursis de paiement le 27 décembre 1984 et que le comptable public a alors donné mainlevée immédiate des avis à tiers détenteurs notifiés dix jours avant à la banque et au principal client de l'entreprise.

Vous constaterez donc que M. K... n'établit pas la réalité du lien de causalité direct qu'il allègue entre la faute reprochée à l'administration et son préjudice matériel.

Nous vous invitons en revanche à admettre que, dans les circonstances de l'espèce, la faute commise par l'administration lui a causé des troubles dans ses conditions d'existence, liés à la vente de ses biens, notamment de sa résidence principale, pour commencer à apurer sa dette fiscale, ainsi qu'à l'atteinte portée à son crédit personnel : nous pensons en effet que la notification d'avis à tiers détenteurs à l'unique client de l'entreprise individuelle qu'il venait de créer et à son établissement de crédit et le fait qu'une importante créance privilégiée ait été maintenue jusqu'en 1998, l'administration n'ayant pas corrigé son erreur alors que vous aviez fixé dès 1987 l'interprétation de l'article 1763 A, ont soumis l'intéressé à des contraintes importantes et lui ont causé un réel préjudice de réputation. Vous pourrez lui allouer à ce titre une somme de 20 000€ assortie des intérêts au taux légal à compter de la réception par l'administration de sa demande, le 4 octobre 1999, et capitalisés à compter du 21 novembre 2008<sup>31</sup>.

M. K... est donc fondé à soutenir que c'est à tort que le tribunal administratif de Strasbourg a rejeté ses conclusions tendant à l'indemnisation des préjudices que lui aurait causé le comportement fautif de l'administration ; vous pourrez par ailleurs faire droit à sa demande relative à ses frais d'instance à hauteur de 3000€

Et, par ces motifs, nous concluons à l'annulation de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Nancy du 5 avril 2007, à la condamnation de l'Etat à verser à M. K... la somme de 20 000€ majorée des intérêts au taux légal à compter du 4 octobre 1999, date de la réception par l'administration de sa réclamation préalable, les intérêts échus le 21 novembre 2008 étant capitalisés à cette date puis à chaque échéance annuelle à compter de cette date pour produire eux-mêmes intérêts, à l'annulation du jugement du tribunal administratif de Strasbourg du 18 janvier 2005, à ce que soit mise à la charge de l'Etat la somme de 3 000€ en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative et au rejet du surplus des conclusions du pourvoi.

---

<sup>31</sup> Date de réception du mémoire dans lequel il en fait la demande et à laquelle les intérêts étaient dus pour au moins une année entière.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*