

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CTX-RDI-30-04/12/2019

Date de publication : 04/12/2019

**CTX - Recours en dommages-intérêts en matière fiscale - Conditions
d'application de la responsabilité**

Positionnement du document dans le plan :

CTX - Contentieux

Recours en dommages-intérêts en matière fiscale

Titre 3 : Champ d'application de la responsabilité

Sommaire :

- I. Existence d'une faute
 - A. Activités fiscales
 - B. Activités extra-fiscales
- II. Existence d'un préjudice
 - A. Préjudice certain
 - B. Exclusion du caractère réparable de certains préjudices
- III. Existence d'un lien de causalité
 - A. Lien de causalité direct
 - B. Absence de lien de causalité direct
- IV. Causes d'exonération et partage de responsabilité
- V. Cas particulier des collectivités locales
 - A. Établissement d'une faute
 - B. Existence et évaluation d'un préjudice

(1)

I. Existence d'une faute

10

Toute faute des services de la direction générale des Finances publiques (DGFIP) est susceptible d'engager la responsabilité de l'administration.

A. Activités fiscales

20

Toute décision illégale de l'administration fiscale, en matière d'assiette comme de recouvrement, est constitutive d'une faute, quelles que soient les difficultés d'appréciation d'une situation fiscale.

Ainsi, une faute commise par l'administration lors de l'exécution d'opérations se rattachant aux procédures d'établissement et de recouvrement de l'impôt est de nature à engager la responsabilité de l'État à l'égard du contribuable ou de toute autre personne si elle leur a directement causé un préjudice (Conseil d'État, arrêt du 21 mars 2011, n° 306225, ECLI:FR:CESEC:2011:306225.20110321).

30

Le champ d'application de la responsabilité de l'État du fait de l'action des services fiscaux concerne dans ce cadre les opérations d'assiette de l'impôt, les opérations de contrôle et les rappels qui peuvent en résulter ainsi que les opérations liées au recouvrement.

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

S'agissant d'une erreur dans la mise en œuvre des dispositions de la loi fiscale, le principe selon lequel toute illégalité est constitutive d'une faute conduit à regarder toute imposition, primitive ou supplémentaire, abandonnée à la suite d'une réclamation contentieuse comme fautive. Elle ne peut conduire à engager la responsabilité de l'État, toutefois, que si les autres conditions tenant à l'existence d'un préjudice (II § 90 et suiv.) et d'un lien de causalité (III § 160 et suiv.) sont remplies.

(40)

B. Activités extra-fiscales

50

Tous les actes en relation avec l'activité fiscale, mais ne se rattachant ni au fond de l'impôt, ni à son recouvrement, donnent lieu à réparation sur la base de la faute simple, dans les conditions de droit commun.

La mission de renseignements fait partie des activités extra-fiscales des services de la DGFIP.

La fourniture de renseignements erronés peut engager la responsabilité de l'État (CE, 16 janvier 1935, Leb. p. 62 et CE, arrêt du 9 mars 1960, Leb. p. 190).

La responsabilité de l'État est également engagée sur la base d'une faute simple, en cas de dégâts matériels commis lors d'une vérification ou en cas de dommages causés par la perte de la comptabilité d'un particulier (Conseil d'État, arrêt du 2 novembre 1957, Leb. p. 572).

(60 - 80)

II. Existence d'un préjudice

90

Pour que la responsabilité de l'administration soit engagée, le requérant doit établir que le préjudice dont il se prévaut présente un caractère certain. Certains préjudices sont par ailleurs reconnus comme non réparables.

A. Préjudice certain

100

Un tel préjudice, qui ne saurait résulter du seul paiement de l'impôt, peut être constitué des conséquences matérielles des décisions prises par l'administration et, le cas échéant, des troubles dans les conditions d'existence dont le redevable justifie (CE, arrêt du 21 mars 2011, n° 306225, ECLI:FR:CESEC:2011:306225.20110321).

Le contribuable peut faire état de préjudices très variés : liquidation d'une entreprise, perte d'un fonds de commerce, perte de salaires et de droits à la retraite, atteinte à la réputation ou à l'honneur, santé dégradée, troubles dans les conditions d'existence, vente forcée d'un bien immobilier, frais liés à des mesures de recouvrement, baisse du chiffre d'affaires, dépréciation d'un bien ayant fait l'objet d'une mesure de saisie, intérêts d'emprunt, perte d'un client ou d'un fournisseur, etc.

110

Seuls les préjudices certains sont susceptibles de donner lieu à réparation.

Les préjudices futurs et éventuels - comme la perte de chance - ne sont donc pas indemnisables.

Est ainsi exclue l'indemnisation de la perte de chance de vendre à leur cours le plus haut des titres donnés en garantie par le contribuable qui demandait le bénéfice d'un sursis de paiement alors qu'il n'établissait pas avoir eu l'intention de vendre ses titres à cette période et à ce cours (Cour administrative d'appel (CAA) de Bordeaux, arrêt du 28 juin 1994, n° 93BX00796).

120

Il revient en tout état de cause au demandeur de fournir à l'appui de sa démonstration les pièces justificatives établissant la réalité du préjudice qu'il estime avoir subi et d'en chiffrer le quantum de manière objective.

B. Exclusion du caractère réparable de certains préjudices

130

L'existence même d'un préjudice ne saurait résulter du seul paiement de l'impôt (CE, arrêt du 21 mars 2011, n° 306225, ECLI:FR:CESEC:2011:306225.20110321).

En effet, le préjudice lié au paiement de l'impôt qui s'avère indû est réparé par les intérêts moratoires payés en application de l'article L. 208 du livre des procédures fiscales (LPF).

Une action en responsabilité de l'État ayant pour objet d'obtenir en réparation du préjudice allégué la restitution du montant de l'impôt acquitté et que le contribuable n'a pas contesté, ou dont il n'a pas obtenu le dégrèvement devant le juge de l'impôt, revêt un caractère irrecevable à raison de l'existence d'un recours fiscal parallèle lui permettant d'aboutir à un résultat identique à son action indemnitaire (en ce sens notamment : CE, arrêt du 30 octobre 1996, n° 141043 et CE, arrêt du 16 novembre 2009, n° 304632).

140

Le préjudice de trésorerie procédant de l'indisponibilité des sommes payées pour un impôt finalement dégrévé n'est pas davantage indemnisable.

Le juge estime en effet que ce chef de préjudice ne constitue pas un préjudice distinct de celui qui est susceptible d'être réparé par les intérêts moratoires prévus par l'article L. 208 du livre des procédures fiscales (CAA Bordeaux, arrêt du 20 novembre 2014, n° 13BX03194).

150

Il en est de même des frais de conseil engagés par les demandeurs pour obtenir le dégrèvement des impositions, intégralement réparés par la décision que le juge prend en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ou de l'article 700 du code de procédure civile.

III. Existence d'un lien de causalité

160

Pour donner lieu à réparation, le préjudice doit être imputable à l'administration, c'est-à-dire résulter de son fait (CE, arrêt du 26 juin 1992, n° 75558).

Le demandeur doit donc démontrer que le préjudice qu'il invoque est la conséquence directe de l'action fautive de l'administration fiscale.

A. Lien de causalité direct

170

En application de ces principes, la jurisprudence administrative fournit les illustrations suivantes :

Présentent un lien direct avec les fautes commises par les services d'assiette et de recouvrement à l'occasion du contrôle d'une société :

- la perte des rémunérations qu'aurait continué à percevoir un dirigeant d'une société jusqu'à sa cession si les agissements des services fiscaux, ayant entraîné la liquidation judiciaire de la société, n'y avaient fait obstacle,

- ainsi que les troubles graves de toute nature apportés à ses conditions d'existence, en particulier la dégradation de son état de santé (CE, arrêt du 16 juin 1999, n° 177075 à rapprocher de la décision du Conseil d'État du 21 mars 2011, n° 306225).

180

N'est cependant pas en droit d'obtenir réparation un médecin conventionné qui, sur la foi d'une instruction administrative erronée, n'a pas tenu complètement son livre-journal, dès lors que le préjudice qu'il a subi trouve sa cause, non dans la faute commise par l'administration, mais dans le fait qu'il s'est abstenu de produire en temps utile les déclarations de revenus auxquelles il était tenu, se plaçant ainsi en situation de taxation d'office, ce qui l'obligeait, dans la procédure contentieuse, à supporter la preuve du caractère exagéré des bases retenues par l'administration, d'où il résulte qu'il n'y avait pas de lien direct entre le préjudice allégué et la faute de l'administration (CE, arrêt du 8 juillet 1988, n° 77118).

La perte subie par le dirigeant d'une somme inscrite au crédit du compte courant ouvert à son nom dans les écritures de la société et constituant donc un élément du passif de cette dernière résulte de sa situation de créancier de la société et ne peut donc être regardée comme découlant directement des agissements fautifs de l'administration qui auraient entraîné sa liquidation judiciaire (CE, arrêt du 16 juin 1999, n° 177075).

La délivrance, par la conservation des hypothèques, d'un certificat inexact sans influence sur l'existence d'un préjudice n'entraîne pas une indemnisation (CE, arrêt du 23 février 1977, n° 03495).

A également été rejetée l'action en responsabilité engagée par une société créancière d'une autre société fondée sur le comportement de l'administration à l'égard de cette dernière société (CE, arrêt du 8 août 1990, n° 54500).

Enfin, l'interprétation illégale de textes par l'administration - qui a dissuadé un contribuable de solliciter un agrément - n'a pas causé un préjudice certain envers ce dernier dès lors qu'il n'avait pas de chances sérieuses de l'obtenir (CE, arrêt du 20 février 1974, n° 84722).

B. Absence de lien de causalité direct

190

Le juge administratif a expressément exclu l'existence d'un lien de causalité direct en cas d'irrégularité de procédure, d'erreur de base légale ou d'appréciation incomplète ou imparfaite des faits.

Le préjudice ne trouve pas sa cause directe et certaine dans la faute de l'administration si celle-ci établit qu'elle aurait pris la même décision d'imposition si elle avait respecté les formalités prescrites ou fait reposer son appréciation sur

des éléments qu'elle avait omis de prendre en compte, ou encore qu'une autre base légale que celle initialement retenue justifie l'imposition (CE, arrêt du 21 mars 2011, n° 306225, ECLI:FR:CESEC:2011:306225.20110321).

200

En d'autres termes, le requérant qui bénéficie d'un dégrèvement de son imposition du fait d'une inexacte motivation en droit ou en fait de l'imposition ou d'une erreur de procédure n'est pas fondé à obtenir des dommages et intérêts en réparation de son préjudice, quand bien même celui-ci serait avéré, dès lors que l'administration établit que l'impôt était objectivement dû.

Si le défaut de débat contradictoire lors d'une vérification de comptabilité vicie les impositions supplémentaires, il ne permet pas d'obtenir réparation des conséquences dommageables du contrôle (CAA Paris, arrêt du 30 avril 2015, n° 13PA03066).

L'incompétence territoriale du service de vérification entraîne le dégrèvement des impositions supplémentaires mais ne donne pas droit au versement de dommages et intérêts (CAA Nantes, arrêt du 29 octobre 2015, n° 14NT01696).

IV. Causes d'exonération et partage de responsabilité

210

Lorsque les conditions de l'engagement de la responsabilité de l'État sont remplies, le juge reconnaît la possibilité d'une atténuation de la responsabilité de l'administration avec un partage de responsabilité, voire d'une exonération.

L'administration peut invoquer le fait du contribuable ou, s'il n'est pas le contribuable, du demandeur de l'indemnité comme cause d'atténuation ou d'exonération de sa responsabilité (CE, arrêt du 21 mars 2011, n° 306225, ECLI:FR:CESEC:2011:306225.20110321).

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

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

La production tardive, pendant l'instance juridictionnelle, des pièces justifiant le rattachement catégoriel de certains revenus (bénéfices agricoles et non bénéfices non commerciaux), alors qu'aucune pièce probante n'avait été communiquée pendant la procédure de vérification de comptabilité, est de nature à exonérer l'État de sa responsabilité (CAA Nancy, arrêts du 2 juin 2016, n°15NC00713 et n°15NC00810).

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

À simple titre d'illustration, il peut s'agir d'une participation à un schéma de fraude ou d'évasion fiscale, d'une organisation d'insolvabilité ou de manœuvres faisant obstacle au recouvrement, d'une opposition à contrôle fiscal, de malice ou malveillance, de manœuvres dolosives, d'une attitude menaçante ou de nature à faire pression sur le vérificateur, d'un comportement déloyal, d'absence ou de manque de coopération ou de disponibilité, de la rétention de documents, d'explications confuses ou tardives, d'une présentation imparfaite, etc.

V. Cas particulier des collectivités locales

220

Les collectivités locales peuvent engager la responsabilité de l'État lorsqu'elles n'ont pas perçu l'intégralité des impositions qui leur reviennent.

Ainsi, une faute commise par l'administration lors de l'exécution d'opérations se rattachant aux procédures d'établissement et de recouvrement de l'impôt est de nature à engager la responsabilité de l'État à l'égard d'une collectivité territoriale ou de toute autre personne publique si elle leur a directement causé un préjudice ; un tel préjudice peut être constitué des conséquences de décisions matérielles des décisions prises par l'administration et notamment du fait de ne pas avoir perçu des impôts ou taxes qui auraient dû être mis en recouvrement (CE, arrêt du 16 novembre 2011, n° 344621, ECLI:FR:CESSR:2011:344621.20111116).

A. Établissement d'une faute

230

Une faute est constituée lorsque la sous-imposition ou l'absence d'imposition est établie et imputable à l'administration fiscale.

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

Ainsi, le Conseil d'État a censuré la position retenue par la cour administrative d'appel qui avait condamné l'État à indemniser une commune en raison de l'exonération fautive de taxe professionnelle d'entités sises sur son territoire alors que la collectivité se bornait à invoquer la forme et l'objet social de ces organismes et s'était abstenue de produire les éléments qu'elle était en mesure de connaître relativement au caractère concurrentiel des services qu'ils rendaient dans la zone géographique concernée et qui permettaient de rendre vraisemblable l'existence de l'exonération fautive dont elle se prévalait (CE, arrêt du 7 juin 2017, n° 383048, ECLI:FR:CECHR:2017:383048.20170607).

240

Par ailleurs, le Conseil d'État a considéré qu'une faute n'était pas constituée lorsque :

250

- la demande de la collectivité est considérée comme tardive ;

Pour juger que l'administration n'avait pas commis de faute de nature à engager la responsabilité de l'État, la Cour s'est fondée sur la brièveté du délai séparant la réception du courrier adressé par la commune et l'expiration du délai de reprise de l'administration [...] ainsi que sur la circonstance qu'une modification des bases implique que le contribuable soit mis à même de présenter ses observations, conformément au principe général des droits de la défense (CE, arrêt du 16 juillet 2014, n° 356587, ECLI:FR:CESSR:2014:356587.20140716).

260

- l'administration n'a pas engagé de procédure de contrôle fiscal avant l'expiration du délai de reprise en l'absence de circonstances particulières ;

La circonstance que les services fiscaux n'ait pas spontanément engagé, avant l'expiration du délai de reprise, une vérification des bases déclarées par la société au titre de son établissement en cause n'est pas, à elle seule, de nature à caractériser une faute de nature à engager la responsabilité de l'État, en l'absence de circonstances particulières qui, alors même que la taxe professionnelle est un impôt déclaratif, auraient dû nécessairement conduire l'administration à engager une vérification et à procéder à un rehaussement des bases d'imposition (CE, arrêt du 16 juillet 2014, n° 361570, ECLI:FR:CESSR:2014:361570.20140716).

B. Existence et évaluation d'un préjudice

270

Le préjudice subi par une collectivité locale en raison d'une faute commise par l'administration fiscale dans le calcul d'une imposition directe locale est constitué des conséquences matérielles des décisions prises par l'administration, soit une perte de recettes fiscales.

280

À cet égard, le préjudice né de la perte de recettes fiscales résultant d'une sous-évaluation des bases imposables ou d'une absence d'imposition doit être calculé en raisonnant en solde algébrique des erreurs commises tant au détriment de la collectivité qu'en sa faveur.

Le ministre est fondé à soutenir que les pertes de recettes de la commune résultant des sous-évaluations des bases locatives de certains locaux commerciaux doivent être calculées en prenant en compte non seulement les insuffisantes évaluations des immeubles mais aussi la surévaluation d'autres locaux constatée à l'occasion de l'examen des réclamations de la commune (CE, arrêt du 24 avril 2012, n° 337802, ECLI:FR:CESSR:2012:337802.20120424).

Le montant du préjudice indemnisable doit être calculé en prenant en compte, le cas échéant, les sommes effectivement perçues par la collectivité territoriale ou la personne publique au titre d'un mécanisme de compensation par l'État de ses pertes de recettes mis en œuvre à tort dans cette hypothèse (CE, arrêt du 22

décembre 2017, n° 385864, ECLI:FR:CECHR:2017:385864.20171222).