

# Responsabilité des services fiscaux : secret professionnel et secret de l'instruction

## Lire les conclusions de :

**Sophie Lesieux**

Conclusions du rapporteur public

## Lire les commentaires de :

**Marwa Mzati**

Secret fiscal et secret de l'instruction : l'instrumentalisation de la procédure pénale à des fins fiscales

## DÉCISION DE JUSTICE

---

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 21LY03187 – 19 octobre 2023 – C+ [↗](#)

Pourvoi en cassation non admis : CE, 11 juin 2024, n° 490286

## INDEX

---

### Mots-clés

Responsabilité des services fiscaux, Secret professionnel, Secret de l'instruction, Article L. 103 du livre des procédures fiscales, Article 11 du code de procédure pénale, Article L. 54 A du livre des procédures fiscales

### Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public Note d'avocat

## Résumé

- <sup>1</sup> La communication à un tiers d'informations recueillies à l'occasion d'opérations de contrôle fiscal, en violation du secret professionnel auquel sont soumis les agents de l'administration fiscale dans l'exercice de leurs fonctions en vertu de l'article L. 103 du livre des procédures fiscales, constitue une faute de nature à engager la responsabilité de l'Etat.
- <sup>2</sup> Il résulte toutefois des dispositions de l'article L. 54 A du livre des procédures fiscales, selon lesquelles « chacun des époux a qualité pour suivre les procédures relatives à l'impôt dû à raison de l'ensemble des revenus du foyer » et « Les déclarations, les réponses, les actes de procédure faits par l'un des conjoints ou notifiés à l'un d'eux sont opposables de plein droit à l'autre que les personnes mariées soumises à une imposition commune sur les revenus perçus par chacune d'entre elles, en application du 1 de l'article 6 du code général des impôts, ne peuvent être regardées comme des tiers l'une envers l'autre pour les actes de la procédure d'établissement d'impositions établies au nom des époux.
- <sup>3</sup> Les dispositions de l'article L. 54 du livre des procédures fiscales, selon lesquelles la procédure d'imposition des revenus propres de chacun des époux doit être suivie avec son titulaire et produit directement des effets pour la détermination du revenu global du foyer auquel il appartient, ne fait pas obstacle à ce que l'administration, pourvu qu'elle se conforme à l'obligation de notifier la proposition de rectification au titulaire des revenus propres, reprenne, dans la proposition de rectification portant rattachement des revenus propres au foyer fiscal, des éléments issus du contrôle de l'activité professionnelle du titulaire des revenus propres.
- <sup>4</sup> Ne méconnaît pas l'obligation du secret professionnel et ne commet donc pas de faute l'agent qui reproduit, dans la proposition de rectification adressée aux époux portant rattachement au foyer fiscal du revenu non commercial de l'un des époux, des extraits de la proposition de rectification adressée pour l'imposition de ses revenus propres comportant des informations recueillies à l'occasion des opérations de contrôle de son activité professionnelle.
- <sup>5</sup> Les dispositions de l'article 11 du code de procédure pénale, qui posent le principe du secret de l'instruction, ne créent, au cas où l'administration fiscale exerce son droit de communication et prend ainsi connaissance d'informations recueillies dans le cadre d'une procédure d'instruction, aucune obligation dans le chef des agents de

l'administration fiscale, lesquels ne concourent pas à la procédure pénale, qui viendrait s'ajouter à celles qui résultent des dispositions précitées de l'article L. 103 du livre des procédures fiscales.

*60-02-02-01 Responsabilité de la puissance publique, Responsabilité en raison des différentes activités des services publics, Services fiscaux, Faute de nature à engager la responsabilité de l'Etat, Méconnaissance de l'obligation du secret professionnel auquel sont soumis les agents de l'administration fiscale dans l'exercice de leurs fonctions, Article L. 103 du livre des procédures fiscales : absence en l'espèce [1], Méconnaissance du principe du secret de l'instruction (article 11 du code de procédure pénale) : absence [2].*

*19-01-03-01-01, Contributions et taxes, Généralités, Règles générales d'établissement de l'impôt, Contrôle fiscal, Droit de communication*

## NOTES

---

[1] Cf. sur le caractère fautif de la méconnaissance du secret professionnel CE n° 37457, 25 octobre 1935,. Rapp. sur l'inopérance du moyen tiré de la violation du secret professionnel invoqué pour critiquer la régularité de la procédure d'imposition notamment CE [n° 67302](#), 15 avril 1992, Héritiers de Louis Bartoli et jurisprudence constante. [Retour au texte](#)

[2] Cf. CAA Versailles, [n°10VE01210](#), 29 novembre 2011, SA Sepur venant aux droits de la SA Matuszewski. Comp. CAA Paris [n°15PA03423](#), 17 mai 2017; CAA Marseille, [n°13MA04010](#), 27 juin 2014; CAA Versailles, [n°12VE04134](#), 11 février 2014. [Retour au texte](#)

# Conclusions du rapporteur public

**Sophie Lesieux**

rapporteuse publique à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.9662](https://doi.org/10.35562/alyoda.9662)

<sup>1</sup> M. X. et son épouse ont été destinataires le 30 novembre 2017 d'une proposition de rectification les informant de ce que l'administration fiscale envisageait de mettre à leur charge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu au titre des années 2007 à 2012, assorties de pénalités, à raison de l'activité professionnelle non commerciale non déclarée de Mme X.. Cette proposition de rectification reprend les termes de celle notifiée à l'épouse de l'appelant à l'issue de l'examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle portant sur les années 2013 à 2015 et du contrôle sur pièces portant sur les années 2007 à 2012 dont elle a fait l'objet. Elle précise ainsi la nature de l'activité professionnelle de Mme X., à savoir une activité d'escort girl et détaille les éléments ayant fondé les redressements envisagés dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux (BNC), issus en particulier de la procédure pénale dont elle faisait l'objet pour abus frauduleux de l'ignorance ou de la faiblesse d'une personne vulnérable, et dont le service a obtenu communication de la part de l'autorité judiciaire. M. X., qui dit avoir tout ignoré des activités de son épouse avant la notification de la proposition de rectification du 30 novembre 2017, estime avoir été troublé dans ses conditions d'existence et avoir supporté un préjudice moral du fait de ses révélations, préjudices qu'il évalue à 100 000 euros. Après avoir vainement saisi l'administration fiscale d'une demande indemnitaire préalable, il a engagé un contentieux devant le tribunal administratif de Grenoble qui, par un jugement du 17 septembre 2021, a rejeté sa demande de réparation. Il vous saisit d'un appel contre ce jugement.

<sup>2</sup> 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'Etat à l'égard du contribuable ou de toute autre personne si elle leur a directement causé un préjudice. Un tel préjudice, qui ne saurait résulter du seul paiement de l'impôt, peut être constitué des conséquences matérielles des décisions prises par l'administration et, le cas échéant, des troubles dans ses conditions d'existence dont le contribuable justifie (CE, Section, 21 mars 2011, [n°306225](#), A).

<sup>3</sup> S'agissant de la faute reprochée à l'administration, M. X. invoque une violation du secret professionnel prévu à l'article L. 103 du livre des procédures fiscales ainsi qu'une violation du secret de l'instruction prévu à l'article 11 du code de procédure pénale.

<sup>4</sup> Lors d'un contrôle, les services fiscaux sont amenés à avoir connaissance d'un certain nombre d'informations qui peuvent toucher à l'intimité et à la vie privée des contribuables. L'article L. 103 du livre des procédures fiscales, qui constitue le premier article du chapitre III du titre II de ce livre relatif au « secret professionnel en matière fiscale », dispose, en son premier alinéa, que « *L'obligation du secret professionnel, telle qu'elle est définie aux articles 226-13 et 226-14 du code pénal, s'applique à toutes les personnes appelées à l'occasion de leurs fonctions ou attributions à intervenir dans l'assiette, le contrôle, le recouvrement ou le contentieux des impôts, droits, taxes et redevances prévus au code général des impôts* ». Le second alinéa précise que ce secret s'étend à toutes les informations recueillies à l'occasion de ces opérations et renforce le dispositif, en cas d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle du contribuable, en indiquant que « *l'obligation du secret professionnel nécessaire au respect de la vie privée s'impose au vérificateur à l'égard de toutes personnes autres que celles ayant, par leurs fonctions, à connaître du dossier* ».

<sup>5</sup> L'article 226-13 du code pénal prévoit que la révélation d'une information à caractère secret par une personne qui en est dépositaire est punie d'un an d'emprisonnement et de 15 000 euros d'amende. L'article 226-14 de ce code écarte l'application de ces dispositions « *dans les cas où la loi impose ou autorise la révélation du secret* » et fixe, en outre, une liste de situations particulières dans lesquelles l'article 226-13 n'est pas applicable.

<sup>6</sup> Nous ne voyons pas de difficultés à considérer que les informations recueillies par le service dans le cadre de la procédure de rectification relative aux BNC de Mme X., qui sont afférentes aux modalités d'exercice de son activité professionnelle et de sa rémunération, relèvent du secret professionnel auquel le vérificateur est tenu. La communication de ces éléments à un tiers, en dehors des situations particulières visées par l'article 226-14 du code de procédure pénale, est passible de la peine prévue à l'article 226-13 du même code. Elle peut donner lieu à une sanction disciplinaire, et constitue une faute personnelle de l'agent ou une faute de l'Etat dans la mesure où la faute de l'agent n'est pas dépourvue de tout lien avec le service selon une jurisprudence constante du Conseil d'Etat (CE, Assemblée, 18 novembre 1949, n°91864, A). Ainsi, par une décision de Section du 25 octobre 1935, n° 37457, A, le CE a jugé que la délivrance d'un extrait de rôle d'impôt sur le revenu, consentie par un percepteur à un tiers [1] en violation du secret professionnel, constitue une faute [2], susceptible d'engager la responsabilité pécuniaire de l'Etat.

<sup>7</sup> Le présent litige vous conduira à trancher la question de savoir si l'époux d'un contribuable ayant fait l'objet d'une procédure de rectification relative aux revenus qu'il tire de son activité

professionnelle, doit être ou non regardé comme un tiers pour l'application des dispositions de l'article L. 103 du livre des procédures fiscales.

8

Ainsi que le soutient M. X., il résulte des dispositions de l'article L. 54 du livre des procédures fiscales que les procédures de rectification relatives aux BNC sont suivies avec le seul époux qui perçoit ces revenus. Elles produisent directement effet pour la détermination du revenu global. Le CE en a tiré comme conséquence que l'administration n'est pas tenue de notifier à l'autre époux la rectification du revenu global résultant de la rectification d'un revenu catégoriel visé à l'article L. 54 adressé à celui des deux époux qui les perçoit. A supposer qu'elle notifie, aux deux époux, une telle proposition de rectification relative au revenu global, celle-ci doit être regardée comme suffisamment motivée alors même qu'elle se bornerait à faire référence, sans en joindre une copie, à la proposition de rectification notifiée à celui des deux époux percevant les revenus catégoriels (CE, 26 décembre 2013, n°357659, B en matière de bénéfices industriels et commerciaux).

9

Au cas d'espèce, l'administration fiscale n'avait pas d'obligation de notifier à M. X. une proposition de rectification tirant les conséquences, sur le revenu global du foyer fiscal, des rectifications envisagées à l'égard de Mme X. dans la catégorie des bénéfices non commerciaux à raison de son activité professionnelle non déclarée. Elle l'a cependant fait de manière spontanée en motivant précisément les rectifications envisagées.

10

Pour autant, vous ne pourrez tirer des dispositions de l'article L. 54 du livre des procédures fiscales, la conclusion que M. X. doit être regardé comme un tiers vis-à-vis de Mme X..

11

L'article L. 54 A du même livre prévoit que « *chacun des époux a qualité pour suivre les procédures relatives à l'impôt dû à raison de l'ensemble des revenus du foyer* » et que « *les actes de procédure faits par l'un des conjoints ou notifiés à l'un d'eux sont opposables de plein droit à l'autre* ». Certes, l'article L. 54 A pose une réserve expresse par rapport à l'application de l'article L. 54 mais le Conseil d'Etat a jugé que les dispositions de l'article L. 54 n'avait d'autre objet que de permettre « *le bon déroulement de la procédure de fixation ou de rectification des bases d'imposition des revenus catégoriels avec celui des époux qui exerce l'activité procurant ces revenus* » (CE, 10 décembre 2008, n°296836, B). En d'autres termes, la réserve faite à l'article L. 54 A s'oppose à l'interchangeabilité entre les époux dans le cadre d'une procédure de rectification visant les revenus catégoriels de l'un d'entre eux mais ne fait pas exception à l'opposabilité des actes menés à l'encontre de l'un d'entre eux vis-à-vis de l'autre.

<sup>12</sup> Et pour cause, les époux font, sauf cas particuliers visés aux 4 et 5 de l'article 6 du code général des impôts, l'objet d'une imposition commune sur les revenus perçus par chacun d'entre eux. L'époux qui ne perçoit pas les revenus catégoriels peut d'ailleurs contester devant le juge de l'impôt, dans le cadre d'un contentieux d'assiette, le rehaussement du revenu global du foyer fiscal en résultant. Toutefois, le moyen tiré d'une violation du secret professionnel par l'administration fiscale est, dans ce cas, inopérant (V. CE, 25 juillet 1980, n°19898, C).

<sup>13</sup> Au cas d'espèce, M. X. ne soutient pas qu'il entrerait dans l'un des cas visés par les 4 et 5 de l'article 6 du code général des impôts autorisant une imposition distincte des époux. La circonstance qu'il n'aurait pas eu, comme il le soutient, un intérêt propre à contester les compléments d'impôt sur le revenu résultant du contrôle de l'activité professionnelle de son épouse, dès lors que cette dernière les a intégralement payés sur ses fonds propres, est également sans incidence sur le principe de l'imposition commune des époux, membres d'un même foyer fiscal.

<sup>14</sup> En conséquence, nous vous proposons de juger que M. X. ne peut être regardé comme un tiers vis-à-vis de Mme X. et du foyer fiscal qu'ils composent ensemble. Dans ces conditions, l'administration fiscale ne peut être regardée comme ayant violé le secret professionnel visé à l'article L. 103 du livre des procédures fiscales en adressant à M. et Mme X. une proposition de rectification relative à leur revenu global des années 2007 à 2012 reprenant les éléments issus du contrôle sur pièces, suivi à l'égard de Madame, au titre des années 2007 à 2012, s'agissant de son activité professionnelle non déclarée.

<sup>15</sup> L'article 11 du code de procédure pénale, dans sa version applicable au litige, précise quant à lui, que « *sauf le cas où la loi en dispose autrement et sans préjudice des droits de la défense, la procédure au cours de l'enquête et de l'instruction est secrète. / Toute personne qui concourt à cette procédure est tenue au secret professionnel dans les conditions et sous les peines des articles 226-13 et 226-14 du code pénal* ».

<sup>16</sup> Au cas d'espèce, à la date à laquelle l'administration fiscale a adressé à M. et Mme X. une proposition de rectification relative à leurs revenus globaux des années 2007 à 2012, une procédure judiciaire avait été ouverte et était en cours, contre Mme X., pour abus frauduleux de l'ignorance ou de la faiblesse d'une personne vulnérable. Il est constant que la proposition de rectification litigieuse contient des éléments précis ressortant de l'examen par le service des pièces de la procédure judiciaire dont il a eu communication.

<sup>17</sup> Dans une décision du 2 mars 2018, *Association de la presse judiciaire* (n° 2017-693 QPC), le Conseil constitutionnel a rappelé, qu'en instaurant le secret de l'enquête et de l'instruction, le législateur a

entendu, d'une part, garantir le bon déroulement de l'enquête et de l'instruction poursuivant ainsi les objectifs de valeur constitutionnelle de prévention des atteintes à l'ordre public et de recherche des auteurs d'infractions, et d'autre part, protéger les personnes concernées par une enquête ou une instruction afin de garantir le droit au respect de la vie privée et de la présomption d'innocence.

<sup>18</sup> Toutefois, le secret de l'enquête et de l'instruction n'est ni général ni absolu.

<sup>19</sup> D'une part, le législateur a prévu des dérogations. En particulier, l'article L. 82 C du livre des procédures fiscales autorise le ministère public à communiquer, à l'occasion de toute procédure judiciaire, les dossiers à l'administration des finances. L'article L. 101 du même livre impose à l'autorité judiciaire de communiquer à l'administration des finances toute indication qu'elle recueille, à l'occasion de toute procédure judiciaire, de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale ou une manœuvre quelconque ayant eu pour objet ou pour résultat de frauder ou de compromettre un impôt. Ces dispositions, mises en œuvre dans le cadre du contrôle mené à l'égard de Mme X., s'appliquent sans que fasse obstacle l'article 11 du code de procédure pénale concernant le secret de l'instruction (V. par exemple Ch. Comm., 16 mai 2000, n° 98-30.220 / Ch. Crim. 10 avril 2022, n° 00-30.122)

<sup>20</sup> D'autre part, il résulte des dispositions de l'article 11 du code de procédure pénale lui-même que le secret de l'enquête et de l'instruction ne s'applique qu'aux personnes concourant à la procédure. Les autres personnes n'y sont pas soumises sous réserve de respecter, le cas échéant, les règles du secret professionnel auquel elles sont tenues. C'est ainsi sous l'angle du secret professionnel que la Cour de cassation juge des cas dans lesquels une personne, soumise à un tel secret, divulgue des informations couvertes par le secret de l'instruction (V. par exemple pour un banquier : Ch. Com, 10 décembre 2003, n° 00-12.903, Bull. 2003 IV n° 201 p. 223 / ou pour un avocat : Ch. Crim, 28 octobre 2008, n° 08-81.432, Bulletin criminel 2008, n° 215).

<sup>21</sup> Aussi, nous rejoignons Emilie Bokdam-Tognetti, dans ses conclusions sous l'affaire *M. Martinez* du 10 décembre 2021 (n° 431472, B, publiées à la RDF n° 16 du 21 avril 2022, comm. 201) pour dire que l'article 11 du code de procédure pénale ne s'applique pas directement à l'administration fiscale mais que cette dernière est soumise au secret professionnel de l'article L. 103 du livre des procédures fiscales (V. CAA de Versailles, 29 novembre 2011, *SA SEPUR*, n°10VE01210, C)

<sup>22</sup> En conséquence, M. X. ne peut pas utilement invoquer une méconnaissance de l'article 11 du code de procédure pénale qui n'est pas applicable à l'administration fiscale. Au demeurant, il ne peut

être reproché à cette dernière d'avoir divulgué à un tiers des informations couvertes par le secret de l'instruction alors que l'autorité judiciaire lui a permis de recueillir les éléments du dossier de la procédure judiciaire, précisément aux fins de procéder à un redressement du foyer fiscal que Mme X. compose avec son époux. Il ne résulte pas de l'instruction que les éléments dont l'administration fiscale a eu communication et dont elle a fait état dans la proposition de rectification relative aux revenus globaux de ce foyer fiscal auraient excédé cette finalité.

<sup>23</sup> Par suite, M. X. n'est pas fondé à soutenir que l'administration fiscale a commis une faute au cours de la procédure d'établissement de l'impôt sur le revenu dû par son foyer fiscal au titre des années 2007 à 2012.

<sup>24</sup> En outre, M. X. invoque des souffrances morales et des troubles dans ses conditions d'existence dont il ne précise pas la nature et au soutien desquels il n'apporte aucune pièce justificative.

<sup>25</sup> Enfin, et ainsi que le fait valoir l'administration, il est douteux que les préjudices invoqués trouvent leur cause directe et certaine dans la faute, à supposer qu'elle existe, de l'administration. A la date à laquelle il a été destinataire de la proposition de rectification du 30 novembre 2017, son épouse faisait l'objet d'une procédure judiciaire qu'il ne pouvait ignorer et ce, alors qu'une perquisition avait été opérée à leur domicile en mai 2015 et que celle-ci a permis de constater la présence de sacs plastiques contenant des espèces pour un montant de 383 500 euros. Nous comprenons mal, dans ces circonstances, en quoi la notification de la proposition de rectification du 30 novembre 2017 l'aurait privé de la possibilité de « *recevoir calmement et de manière plus courtoise les explications de son épouse* » alors qu'il aurait pu engager cette discussion quant à l'origine des sommes trouvées à leur domicile depuis au moins 2015.

<sup>26</sup> Par ces motifs nous concluons au rejet de la requête.

## NOTES

---

[1] En l'occurrence, l'ex-conjoint d'un des deux époux qui s'était servi de l'extrait de rôle communiqué pour demander au juge judiciaire une augmentation de sa pension alimentaire. [Retour au texte](#)

[2] A l'époque, une faute d'une exceptionnelle gravité [Retour au texte](#)

# Note d'avocat

## Secret fiscal et secret de l'instruction : l'instrumentalisation de la procédure pénale à des fins fiscales

**Marwa Mzati**

Élève avocate du barreau de Lyon

Autres ressources du même auteur



DOI : [10.35562/alyoda.9504](https://doi.org/10.35562/alyoda.9504)

<sup>1</sup> *La communication à un tiers d'informations recueillies à l'occasion d'opérations de contrôle fiscal, en violation du secret professionnel auquel sont soumis les agents de l'administration fiscale dans l'exercice de leurs fonctions en vertu de l'article L. 103 du livre des procédures fiscales, constitue une faute de nature à engager la responsabilité de l'État. Les dispositions de l'article L. 54 du livre des procédures fiscales, selon lesquelles la procédure d'imposition des revenus propres de chacun des époux doit être suivie avec son titulaire et produit directement des effets pour la détermination du revenu global du foyer auquel il appartient, ne fait pas obstacle à ce que l'administration, pourvu qu'elle se conforme à l'obligation de notifier la proposition de rectification au titulaire des revenus propres, reprenne, dans la proposition de rectification portant rattachement des revenus propres au foyer fiscal, des éléments issus du contrôle de l'activité professionnelle du titulaire des revenus propres. Les dispositions de l'article 11 du code de procédure pénale, qui posent le principe du secret de l'instruction, ne créent, au cas où l'administration fiscale exerce son droit de communication et prend ainsi connaissance d'informations recueillies dans le cadre d'une procédure d'instruction, aucune obligation dans le chef des agents de l'administration fiscale, lesquels ne concourent pas à la procédure pénale.*

### Propos préliminaires :

<sup>2</sup> « La fraude fiscale est condamnable. Le contrôle destiné à la combattre est légitime. Mais dans un État de droit, pour atteindre un but légitime, fût-il d'intérêt général tous les moyens ne sont pas bons ». (HATOUX (B.), La preuve illicite est irrecevable ou Le vol est un péché capital, RJF 4/2012, p. 304).

<sup>3</sup> Selon une affirmation du Conseil constitutionnel : « l'exercice des libertés et droits individuels ne saurait en rien excuser la fraude fiscale, ni en entraver la légitime répression ». (CC, du 29 décembre 1983, 83-164 sur les perquisitions fiscales- Loi de finances 1984). La

lutte contre la fraude fiscale est érigée en objectif à valeur constitutionnelle depuis la décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 1999 (CC, du 29 décembre 1999, n° 99-424 Loi de finances 2000 ). À ce titre, au-delà des moyens de droit commun, et afin de promouvoir une efficacité renforcée de l'action du contrôle fiscal, le législateur avait doté les services fiscaux des moyens « exorbitants » d'investigation leur permettant d'assurer un ciblage pertinent des potentiels fraudeurs. Il est cependant incontestable qu'une telle démarche comporte des aspects restreignant les droits et les libertés des contribuables qui doivent être protégés contre les pratiques parfois dilatoires et abusives des administrations publiques. De l'autre côté, l'administration se trouve très souvent au croisement de deux exigences fondamentales : « d'une part, la lutte contre la fraude fiscale condition de la justice fiscale et d'autre part, le respect de la vie privée condition de la sauvegarde des libertés individuelles ». (GEFFROY (J.B), Grands problèmes fiscaux contemporains, PUF, 1993, p. 540.). L'articulation de ces deux sphères de protection est très souvent à l'origine d'un contentieux relativement abondant.

4 Le contrôle fiscal est « une action régulatrice destinée à corriger les éventuelles erreurs ou omissions ». (DRIE (J.-C), Procédures de contrôle fiscal. La voie de l'équilibre. L'Harmattan, 2005, p. 44.). La loi a distingué deux types de vérification : la vérification de comptabilité qui offre la possibilité d'examiner des éléments et des documents relatifs à la vie professionnelle du contribuable, et l'examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle (ESPF) destinée à analyser des éléments relatifs à la vie privée du contribuable en cas d'incohérence entre les revenus professionnels déclarés et la réalité du train de vie (DRIE (J.-C), op.cit.,p. 90). Très critiqué par la doctrine, l'ESPF est considéré comme « une forme de contrôle fiscal particulièrement redoutable des contribuables en raison des techniques de caractère inquisitorial souvent mises en œuvre », ou même comme « étant une atteinte à la vie privée des contribuables ». (LAMBERT (T.), Contrôle fiscal, droit et pratique, PUF, 1998, p. 305.). Afin de mener à bien cette mission, les agents de l'administration ne peuvent se voir opposer le principe d'un secret, qu'il soit professionnel ou résultant d'une instruction en cours. Cette possibilité avait été mise en place par le législateur, puis elle avait été confirmée par la haute juridiction administrative, laquelle a admis, sur le fondement des travaux préparatoires de la loi instaurant le droit de communication, la transmission à l'administration fiscale des éléments provenant d'une enquête pénale. Dans une décision récente, du 16 juillet 2021, le Conseil d'État a estimé qu' « il résulte des dispositions des articles L. 82 C et L. 101 du livre des procédures fiscales, dans leur rédaction applicable au présent litige, eu égard à leur objet et lues à la lumière des travaux parlementaires de la loi du 4 avril 1926 dont elles sont issues, que l'autorité judiciaire peut régulièrement transmettre à l'administration

fiscale, spontanément ou sur demande adressée au ministère public, tous éléments révélés par une instance civile ou pénale ou recueillis dans le cadre d'une procédure judiciaire et que si le législateur n'a mentionné, parmi ces procédures, que les informations criminelles ou correctionnelles, il ne saurait être regardé, compte tenu de l'évolution des règles de procédure pénale depuis l'adoption de ces dispositions, comme ayant entendu permettre l'exclusion du champ du droit de communication de l'administration fiscale les éléments recueillis dans le cadre d'une enquête préliminaire ». (CE, 16 juillet 2021, n° 448500, au recueil Lebon). Sur ce point, il convient de noter que le ministère public, faisant partie de l'autorité judiciaire, dispose de la possibilité d'utiliser le droit de communication « spontané » prévu par l'article L. 101 du LPF, et ce sans devoir attendre une demande de la part de l'administration (CE, 10 décembre 1999, n° 181977, au recueil Lebon). C'est à partir de là, que l'enchevêtrement des deux domaines fiscal et pénal témoigne de la complexité du contentieux résultant de cette dualité. C'est ce qui ressort du présent arrêt.

5

Les faits examinés par la cour administrative d'appel de Lyon paraissent relativement simples. En l'espèce, Mme B. a fait l'objet, à partir de novembre 2016, d'un examen contradictoire de situation fiscale portant sur les années 2013 à 2015 après que l'administration fiscale a été informée, le 29 avril 2016, par le tribunal de grande instance de Chambéry, sur le fondement de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales, de l'ouverture à son encontre d'une procédure pour abus de faiblesse sur personne vulnérable. Le vérificateur a considéré, au vu des pièces de la procédure pénale auxquelles il a eu accès, le 22 juin 2016 et le 18 mai 2017, que Mme B...avait exercé de manière habituelle une activité d'escort-girl au cours de la période vérifiée. Faisant application du délai spécial de reprise prévu à l'article L.188 C du LPF, (ancien article L.170 : il s'agit du délai spécial de reprise dont dispose l'administration lorsque des omissions ou des insuffisances d'imposition sur le revenu sont constatées par une instance devant les tribunaux), le service a également procédé à un contrôle sur pièces des déclarations souscrites par M. et Mme B...au titre des années de 2007 à 2012. Celui-ci consiste « en un contrôle critique et exhaustif des déclarations souscrites et l'examen de la situation fiscale des contribuables », contrairement au contrôle formel qui « consiste à rectifier les erreurs matérielles pour éviter les aberrations et le blocage de la procédure d'imposition » (LAMBERT (T.), Ibid.). Dans ce cadre, il nous semble pertinent de rappeler que « ce droit de regard administratif ne confère aucun pouvoir particulier à l'agent qui en a la charge, si ce n'est celui d'examiner les déclarations déposées, même si en termes de résultat, cette forme de contrôle est loin d'être négligeable ». (DRIE (J.-C), Ibid.,). À l'issue de ces contrôles, l'administration fiscale a notifié à Mme B... une proposition de

rectification portant évaluation d'office de ses bénéficiaires non commerciaux (BNC) au titre des années litigieuses. Par voie de conséquence, une deuxième proposition de rectification a été adressée à M. et Mme B...portant rattachement des revenus non commerciaux de Mme B...au revenu global du foyer fiscal portant sur les mêmes années. Par cette deuxième proposition de rectification, M. B a été informé de l'activité non déclarée d'« escort-girl » de son épouse. Estimant avoir subi un préjudice moral du fait des circonstances de la découverte de cette activité, M. B a demandé au tribunal administratif de Grenoble de condamner l'État à lui verser une somme de 100 000 euros en réparation des conséquences dommageables des fautes commises par l'administration fiscale lors de la procédure de rectification dont il a fait l'objet. Devant le juge de première instance, il a fait valoir que la responsabilité de l'État était engagée dès lors que la divulgation d'informations concernant son épouse à travers la proposition de rectification qui lui a été adressée constituait une violation du secret fiscal en méconnaissance de l'article L. 103 du LPF, ainsi que du secret de l'instruction en méconnaissance de l'article 11 du code de procédure pénale, dès lors qu'il est un tiers à la procédure d'imposition. Il a également soutenu que la procédure de rectification des revenus catégoriels méconnaît les dispositions de l'article L. 54 du LPF et la doctrine administrative CF-IOR-10-30 n° 450 du 27 février 2014. En ce qui concerne le préjudice qu'il allègue avoir subi, il invoque tout simplement « des troubles dans les conditions d'existence qu'il a subis lui ouvrant droit à réparation à hauteur de 100 000 euros ». Le tribunal administratif de Grenoble ayant rejeté sa demande, M.B a porté le litige devant la cour administrative d'appel de Lyon. Il réitère ses arguments de première instance. La cour conclut au rejet de sa requête.

<sup>6</sup> Bien que le juge pénal conserve sa compétence en ce qui concerne le délit de fraude fiscale (Article 1741 Code général des impôts ), et que le contentieux fiscal soit partagé entre le juge judiciaire et le juge administratif, ce dernier conserve une partie très importante de ce contentieux étant donné que la matière fiscale « est au cœur de l'action unilatérale de l'État et constitue l'une des voies privilégiées de l'exercice des prérogatives de la puissance publique ». (Le juge administratif et l'impôt, Les dossiers thématiques du Conseil d'État, 23 janvier 2019, p.4.). Pour autant, ce qui est en cause dans le présent arrêt est le respect des garanties et des exigences procédurales propres à l'établissement de l'impôt, en l'espèce l'impôt sur le revenu, notamment en ce qui concerne l'information du contribuable sur les éléments ayant servi à fonder les rectifications et dont il n'avait pas eu connaissance. Ceux-ci ont été révélés par une instance.

7 L'arrêt rendu par la cour s'avère si important et riche d'enseignements à plusieurs titres : bien qu'il nous fournisse une illustration de l'ampleur du droit de communication, il met l'accent sur l'interdépendance qui caractérise les deux domaines fiscal et pénal et les conséquences qui en découlent. Il précise les périmètres d'application des garanties procédurales relatives au respect du secret professionnel et du secret de l'instruction **(I.)**. Par suite, il discerne très pertinemment les conditions de l'engagement de la responsabilité de l'État et clarifie les conditions d'application de l'article L. 54 du livre des procédures fiscales **(II.)**

## Sur le respect du secret professionnel et du secret de l'instruction : le rapprochement inévitable des procédures fiscale et pénale

8 Le secret de l'instruction et de l'enquête figure au nombre des secrets protégés par la loi (CE, 5 mai 2008, société Baudin Chateauneuf, n° 309518, au Recueil Lebon, CE, 1<sup>er</sup> mars 2004, ministre c/SCM Imagerie médicale du Nivolet, n<sup>os</sup> 247733 et 251338, au Recueil Lebon). L'article 11 du CPP prévoit que « *sauf dans le cas où la loi en dispose autrement et sans préjudice des droits de la défense, la procédure au cours de l'enquête et de l'instruction est secrète/ Toute personne qui concourt à cette procédure est tenue au secret professionnel dans les conditions et sous les peines prévues à l'article 434-7-2 du code pénal (...)* ». Ces dispositions méritent quelques précisions. Tout d'abord, il est indiqué que sont tenues au secret de l'enquête et de l'instruction à l'égard des tiers « les personnes qui concourent » à ces procédures. À titre d'exemple : le juge d'instruction, les experts, les magistrats du parquet ou d'une manière plus générale toute personne participant au contrôle judiciaire. En conséquence, le secret de l'instruction n'est opposable qu'aux personnes qui concourent à l'enquête et sous réserve des dispositions contraires. Ensuite, l'article 11 du CPP prévoit quelques exceptions : c'est le cas lorsque la loi en dispose autrement, à l'instar de l'obligation de transmission par l'autorité judiciaire à l'administration fiscale « de toute information qu'elle recueille, à l'occasion de toute procédure judiciaire, de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale » prévue à l'article L. 101 du LPF. Enfin, le secret de l'instruction ne fait pas obstacle à ce que le juge joigne au dossier les éléments issus d'une procédure pénale produits de façon spontanée par l'une des parties. (CE, 26 octobre 1973, Élections municipales de Villeneuve-sur-Lot, n° 83550, au recueil Lebon). Au regard de ces précisions, deux conséquences en découlent : les dispositions de l'article 11 CPP ne lient pas le juge de l'impôt qui se trouve au croisement de deux obligations : requérir des

administrations fiscales tous documents nécessaires lui permettant de bien juger (notons que le contentieux fiscal est un contentieux de pleine juridiction dans lequel le juge dispose des pouvoirs les plus étendus en allant jusqu'à moduler les impositions ...); et respecter le caractère contradictoire du procès l'obligeant à communiquer à chacune des parties toutes les pièces produites au cours de l'instance (CE, 25 octobre 2004, société Francefert, n°251930, au Recueil Lebon). En outre, l'article 11 du CPP, ne s'applique pas directement à l'administration fiscale qui, à supposer même qu'elle ait établi un impôt ou une taxe en s'appuyant sur des pièces issues d'une procédure pénale, n'est pas une personne « concourant » à cette procédure au sens dudit article.

<sup>9</sup> En l'espèce, la proposition de rectification a été établie par les agents de l'administration fiscale, elle n'a pas été établie par les agents ayant adressé et transmis le procès-verbal de l'infraction commise par l'épouse. Par conséquent, il est incontestable que l'auteur de la décision d'imposition n'était pas au nombre des personnes qui concourent à la procédure pénale au sens de l'article 11 du CPP. Typique à cet égard est la position de la cour administrative d'appel de Lyon. Elle estime que les dispositions dudit article ne créent, au cas où l'administration fiscale exerce son droit de communication et prend ainsi connaissance d'informations recueillies dans le cadre d'une procédure d'instruction, aucune obligation dans le chef des agents de l'administration fiscale, lesquels ne concourent pas à la procédure pénale. Dès lors, elle affirme que le principe du secret de l'instruction n'a pas été méconnu du fait de la transmission des informations à l'époux.

<sup>10</sup> L'article 11 du CPP n'étant pas applicable au cas de l'espèce, cela n'empêche pas que l'administration fiscale demeure tenue au secret professionnel. Aux termes de l'article L.103 du livre des procédures fiscales : « l'obligation du secret professionnel, telle qu'elle est définie aux articles 226-13 et 226-14 du code pénal, s'applique à toutes les personnes appelées à l'occasion de leurs fonctions ou attributions à intervenir dans l'assiette, le contrôle, le recouvrement ou le contentieux de l'impôt, droits, taxes et redevances prévus au code général des impôts/ Le secret s'étend à toutes les informations recueillies à l'occasion de ces opérations. Pour les informations recueillies à l'occasions d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, l'obligation de secret professionnel nécessaire au respect de la vie privée s'impose au vérificateur à l'égard de toute personne autre que celle ayant, par leurs fonctions, à connaître du dossier ». Bien que l'article 226-13 du Code pénal prévoit des sanctions en cas de violation du secret professionnel, l'article 226-14 du même code apporte une exception : « l'article 226-13 n'est pas applicable dans le cas où la loi impose ou autorise la révélation du secret », et ce dans des situations que ces dispositions énumèrent.

Dans ce sillage, la jurisprudence avait déjà apporté quelques précisions qui pourraient s'appliquer au cas d'espèce en estimant que « les dispositions législatives protégeant le secret professionnel, telles que l'article L. 103 du LPF, ou la vie privée peuvent faire obstacle à la communication par l'administration à un contribuable de renseignements concernant un tiers (...) sauf si le contribuable est débiteur solidaire de l'impôt dû par ce tiers, sans le consentement de celui-ci ou de toute personne habilitée à cet effet ». ( CE, Avis du 21 décembre 2006 n° 293749 au Recueil Lebon). En l'espèce, M. et Mme B...étaient mariés au cours des années 2007 à 2015, par conséquent, pour l'imposition des revenus de ces années, ils étaient soumis à une imposition commune conformément aux déclarations qu'ils ont souscrites. Les compléments d'impôts sur le revenu auxquels ils ont été assujettis à raison de l'activité occulte de Mme B...ont été établis au nom des époux. Dans ces conditions, la cour a jugé que l'administration fiscale n'a pas méconnu l'obligation du secret professionnel en reproduisant, dans la proposition de rectification adressée au consorts B...portant rattachement au foyer fiscal du revenu non commercial de Mme B...les extraits de la proposition de rectification adressée à cette dernière, et relative à l'imposition de ses revenus propres comportant des informations recueillies à l'occasions des opérations du contrôle de son activité professionnelle.

11

La position de la cour administrative d'appel de Lyon, rejoignant ainsi celle du tribunal administratif de Grenoble paraît décevante pour le contribuable. Par ailleurs, elle ne pouvait que lui donner une réponse tranchée et bien déterminante. Dans ce sens, plusieurs éléments méritent d'être mis en lumière afin de comprendre son raisonnement. En premier lieu, le secret professionnel en matière fiscale, né depuis la création de l'impôt sur le revenu en 1914 signifie d'une manière générale que « les informations transmises à l'administration fiscale doivent rester secrètes ». (URY (D.), « La discrétion fiscale, une obligation déontologique majeure dans le contexte de la mise en place du prélèvement à la source », *Gestion & Finances Publiques*, vol. 1, no. 1, 2017, p.83.). Revenons sur l'élément matériel de la violation : celui-ci consiste en la révélation des informations à caractère secret ce qui implique « un acte positif qui fait passer matériellement l'information du dépositaire à un destinataire non autorisé à accéder à cette information » (VERDIER (P.), « Secret professionnel et partage des informations », *Journal du droit des jeunes*, 2007/9 n° 269, pp. 8-21.). Sur ce point, nous rappelons que le secret professionnel n'est pas opposable au contribuable lui-même. Par ailleurs, la jurisprudence a réservé la possibilité de l'opposer au contribuable dans des cas précis : par exemple lorsque les informations mises à la disposition de l'administration fiscale concernent un tiers (CE, avis. 21 décembre 2006, n° 293749, Lebon). En deuxième lieu, mis à part le cas précédemment évoqué, le juge de l'impôt estime que le secret professionnel n'est pas opposable au

contribuable, mais aussi au débiteur solidaire de l'impôt, sans le consentement de celui-ci ou de toute personne habilitée à cet effet, et cela pour une raison évidente : les pièces couvertes par le secret professionnel sont nécessaires à l'établissement de l'impôt, de même, elles sont nécessaires à sa défense à condition que ce soit dans la limite de la solidarité prononcée à son encontre. (CE, 3 juillet 1985, n° 52011, au Lebon). Autrement dit, cela permet à l'intéressé de contester utilement la régularité et le bien fondé des impositions au paiement desquelles il est solidairement tenu. C'est d'ailleurs ici que, dans certains cas, la violation d'un droit ou d'une liberté se transforme en une garantie procédurale en faveur de son titulaire. Enfin, en contrepartie de l'application littérale de l'article L. 103 du LPF, l'on se trouve souvent face à un autre écueil procédural : l'article L. 76 B du LPF. Selon cet article, l'administration est tenue d'informer le contribuable de la « teneur et de l'origine des renseignements et documents obtenus de tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition faisant l'objet de la proposition ». En outre de l'obligation de communication des pièces ayant servi de base afin d'établir les impositions, l'administration est tenue de respecter un certain formalisme. Aux termes de l'article L.47 du LPF : « un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle au regard de l'impôt sur le revenu, une vérification de comptabilité ou un examen de comptabilité ne peut être engagé sans que le contribuable en ait été informé par l'envoi ou la remise d'un avis de vérification (...) ». Le législateur a mis à la charge de l'administration une obligation d'information et une obligation de preuve à son encontre. À ce titre, « l'égalité des époux au regard de la loi est effective et chacun d'eux à qualité pour suivre les procédures relatives à l'impôt dû à raison de l'ensemble des revenus du foyer ». (Article L. 54 A du LPF).

## La mise en jeu de la responsabilité de l'État : une voie possible mais sous conditions

12

Selon le président TROTTIER : « 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'État ». (TROTTIER (T.), « La responsabilité de la puissance publique en matière fiscale », Droit fiscal, 1994, n°27, p. 1088.). Si on peut voir dans une telle affirmation le poids d'une tradition, qui puise ses fondements dans la théorie classique de l'irresponsabilité de la puissance publique, on peut aussi y trouver la manifestation d'une sorte d'acceptation - même si elle est en faveur des services fiscaux- de la responsabilisation de la puissance publique. Le raffinement du nouveau système tendant à la responsabilisation nous replace encore face à un dilemme : d'une part, préserver les intérêts de la puissance

publique, notamment les deniers de l'État ; et d'autre part, réparer les dommages des victimes d'une faute causée par l'administration. À l'adage « le Roi ne peut mal faire » s'est substitué un nouveau principe : « Que l'administration fasse, mais qu'elle indemnise ». (HAURIOU (M.), Précis de droit administratif et de droit public, 12<sup>e</sup> ed., 2002, p.505.).

13

Sans revenir sur les règles de blocs de compétences juridictionnelles en matière fiscale, le juge administratif est compétent dans les cas des impositions dont la légalité ne peut être examinée que devant lui (par exemple l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, la taxe sur la valeur ajoutée...cf. Article L. 199 du LPF). Sur le fond, toute faute des services fiscaux est susceptible d'engager la responsabilité de l'État devant le juge administratif. (BOI-CTX-RDI-30 du 4/12/2019). Il faut peut-être chercher là des nuances. La décision du Conseil d'État du 21 mars 2011 a précisé qu' : « une faute commise par l'administration lors de l'exécution d'opérations se rattachant aux procédures d'établissement et de recouvrement d'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 ». (CE, section, 21 mars 2011, n°306225, au Recueil Lebon). Il résulte de la lecture de ce considérant, que la commission d'une faute n'ouvre pas ipso facto le droit à une indemnisation. L'action en responsabilité implique nécessairement la réunion d'un certain nombre de conditions : tout d'abord, l'existence d'une faute commise par l'administration ; ensuite, le préjudice dont le contribuable demande l'indemnisation doit être certain, par conséquent, son évaluation doit être possible et réaliste. Afin d'y parvenir, il est indispensable d'identifier un préjudice matériel (lié aux biens), un préjudice moral ou un préjudice de santé (lié à la personne). Nous rappelons ici que l'indemnisation du préjudice possible et éventuel est exclue (CAA, Bordeaux, 28 juin 1994, n°93BX00796, au Recueil Lebon). Enfin, il devra exister un lien de causalité entre l'erreur fautive de l'administration et le préjudice causé. Ainsi, une décision illégale pour un motif d'illégalité externe n'engage pas la responsabilité de l'administration si la décision était justifiée au fond (CE, 19 juin 1981, Mme C., n° 20619 A.).

14

Le mouvement jurisprudentiel en la matière a connu une évolution constante, centrée essentiellement sur l'exigence de la faute. La jurisprudence était oscillante entre l'admission de la faute d'une exceptionnelle gravité (qualifiée par la suite de faute lourde) (CE, 21 décembre 1962, Husson-Chiffre, n<sup>os</sup> 36207 et 51158.), et le basculement vers l'admission de la faute simple. L'affaire Bourgeois du 27 juillet 1990 (cf. Concl. RJF 8-9/90 de N. Chahid-Nourai p. 548.) a marqué un revirement jurisprudentiel considérable conduisant ainsi à tempérer l'exigence d'une faute lourde en admettant que les contribuables puissent engager la responsabilité de l'État sur le

fondement d'une faute simple, visant ainsi « à normaliser le régime de responsabilité des administrations fiscales » (cf. Concl. Legras (C.), section du Contentieux, 21 mars 2011, n° 306225). Cela est envisageable lorsque l'administration commet des erreurs dans les opérations d'établissement et de recouvrement de l'impôt qui ne comportent pas de difficultés particulières (CE, section 29 décembre 1997, n°151472, commune d'Arcueil, au Recueil Lebon). En ce qui concerne les contribuables, l'application du régime de la faute simple s'applique aux simples opérations qui n'ont pas du lien direct avec l'appréciation de la situation de celui-ci (CE, 31 octobre, 1990, n° 71073, au Recueil Lebon. CE, 13 mai 1991, n°67488 au Recueil Lebon. CE, sect. 19 nov., 1999, ministre délégué au Budget c/SARL Occases, n°184318 au Recueil Lebon). Pour conclure, le champ d'application de la responsabilité de l'État du fait de l'action des services fiscaux concerne deux types d'activités : les activités fiscales, notamment les opérations relatives à l'assiette de l'impôt, les opérations du contrôle et les rappels qui peuvent en résulter et les opérations du recouvrement de l'impôt. Il s'agit soit des erreurs purement matérielles (envoi de documents fiscaux concernant un contribuable à un tiers), soit des erreurs dans l'application de la législation fiscale. S'agissant des activités extra-fiscales, cela concerne tous les actes en relation avec l'activité fiscale, mais qui ne se rattachent ni au fond de l'impôt, ni à son recouvrement, et qui donnent lieu à réparation sur la base de la faute simple dans les conditions de droit commun. (BOI-CTX-RDI-30 du 4/12/2019.).

15

En ce qui concerne le préjudice, la victime doit démontrer l'existence d'un dommage qui est de nature à donner lieu à des réparations. En ce sens, le préjudice « conditionne au fond l'engagement de la responsabilité de l'auteur du fait dommageable et déterminera la mesure de qui sera réparé ». (PLESSIX (B.), Droit administratif général, LexisNexis, Paris, 4<sup>e</sup> éd., 2022, p. 1721.). Par ailleurs, les fautes commises par l'administration fiscale ne causent pas automatiquement un préjudice. Le contribuable ne peut pas s'en prévaloir comme un instrument tactique afin d'être indemnisé. Pour cela, le législateur a mis en place quelques mécanismes permettant de contrarier ces comportements, comme par exemple le sursis du paiement ou le sursis d'exécution de droit commun. C'est dans ce même ordre d'idées qu'il faut appréhender aussi l'article L. 207 du LPF qui prévoit que le contribuable dont la réclamation contentieuse est admise en totalité ou en partie ne peut prétendre à l'allocation de dommages et intérêts ou à des indemnités quelconques à l'exception des intérêts moratoires prévus par l'article L. 208 du LPF (il n'a pas droit non plus à la capitalisation des intérêts). De surcroît, l'existence d'un préjudice ne saurait résulter du seul paiement de l'impôt : « 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 contribuable justifie ». ( CE, 21 mars 2011, n°306225, au Recueil Lebon). Il ressort de ce qui précède que, pour engager la responsabilité de l'État, le contribuable se trouve dans l'obligation de prouver l'existence d'un préjudice supplémentaire par rapport à l'imposition à laquelle il est assujéti. Ces préjudices sont nombreux et divers : « prise de sûretés réelles injustifiées et d'aliénations forcées de biens immobiliers ou mobiliers, liquidation judiciaire d'une entreprise, perte d'un fonds de commerce et indemnités versées au personnel, perte de revenus ou de droits, baisse de chiffre d'affaires avec la perte d'un client. Les frais liés aux procédures de recouvrement injustifiées ou la perte de valeur d'un bien saisi et vendu aux enchères sont l'accessoire d'un préjudice principal. L'atteinte à la réputation ou à l'honneur, la santé dégradée et d'une manière générale, les troubles dans les conditions d'existence constituent également des préjudices ». BOI-CTX-RDI-30 du 4/12/2019. ( CE, 11 juil. 1984, n<sup>os</sup> 45929 et 46285, société industrielle de Saint-Ouen au Recueil Lebon. CE, 3 août 2011, n<sup>os</sup> 307164, 307325 et 307432, ministre du Budget, de Comptes publics et de la Fonction publique c/société Dirland et consorts W., au Recueil Lebon. CE, 3 août 2011, Sté Euro Communication Équipement, n° 323237 au Recueil Lebon). Il en est de même en ce qui concerne les erreurs cumulées comme de simples maladroites ou inattentions (CE, 27 juillet 1997, *SA des Établissements Bernstein*, Droit fiscal, 1980, p.1416, Comm. Concl. Rivière). Pour cela, la victime doit fournir à l'appui de sa demande les pièces justificatives établissant la réalité du préjudice qu'elle estime avoir subi et d'en chiffrer le quantum de manière objective.

<sup>16</sup> En définitive, pour donner lieu à réparation, le préjudice doit être imputable à l'administration, c'est à dire, « résulter de son fait ». ( CE, 26 juillet, 1992, n°75558 au Recueil Lebon). Le contribuable doit démontrer que le préjudice est la conséquence directe de l'action fautive des services fiscaux. Le juge administratif avait déjà exclu expressément 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 ( CE, 21 mars 2011, n° 306225. CAA, Paris, 30 avr. 2015, n° 13PA03066. CAA, Nantes, 29 octobre 2015, n° 14NT01696).

<sup>17</sup> En l'espèce, le requérant soutient que l'administration a commis une faute de nature à engager sa responsabilité en portant à sa connaissance, par l'intermédiaire de la proposition de rectification adressée au foyer fiscal, des informations relatives à l'activité occulte d'escort-girl de son épouse, couverte par le secret professionnel et le secret de l'instruction. Il résulte des dispositions de l'article L. 54 du LPF que les déclarations, les réponses, les actes de procédure faits par l'un des conjoints ou notifiés à l'un d'eux sont opposables de plein droit à l'autre, et que les personnes mariées soumises à une

imposition commune sur les revenus perçus par chacune d'entre elles, en application du 1° de l'article 6 du code général des impôts, ne peuvent être regardées comme des tiers l'une envers l'autre pour les actes de la procédure d'établissement d'impositions établies au nom des époux. Il s'ensuit que l'administration n'a méconnu aucun principe, ni n'a commis aucune erreur dans l'application de la loi fiscale. De surplus, la cour a estimé que le préjudice n'était démontré ni dans son principe, ni dans son montant. De même, le lien de causalité entre les fautes alléguées et le préjudice invoqué n'est pas établi. En effet, la démonstration relative à la réparation du préjudice paraît fragile. Confrontés à l'approche empruntée par le juge administratif, qui s'avère protectrice de l'administration fiscale et pragmatique, les moyens soulevés par l'appelant ont été écartés. Dès lors, les conditions permettant d'engager la responsabilité de l'État n'étant pas établies, il s'avérait impossible pour le contribuable d'obtenir une quelconque indemnisation. Exemple sur le plan des principes, la cour administrative d'appel lyonnaise a conclu au rejet de la requête. Ce sont des éléments pertinents de l'encadrement de l'action en responsabilité par le juge administratif qui ont été mis en lumière par le présent arrêt et qui constituent des bornes à ne pas dépasser dans l'application des règles qui régissent ce type de contentieux.