



EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS COUR EUROPÉENNE DES DROITS DE L'HOMME

© Consiliul Europei/Curtea Europeană a Drepturilor Omului, 2013. Prezenta traducere a fost realizată cu sprijinul Fondului Fiduciar pentru Drepturile Omului al Consiliului Europei (www.coe.int/humanrightstrustfund). Ea nu obligă în niciun fel Curtea. Pentru mai multe informații, a se vedea referințele cu privire la drepturile de autor de la sfârșitul acestui document.

© Council of Europe/European Court of Human Rights, 2013. This translation was commissioned with the support of the Human Rights Trust Fund of the Council of Europe (www.coe.int/humanrightstrustfund). It does not bind the Court. For further information see the full copyright indication at the end of this document.

© Conseil de l'Europe/Cour européenne des droits de l'homme, 2013. La présente traduction a été effectuée avec le soutien du Fonds fiduciaire pour les droits de l'homme du Conseil de l'Europe (www.coe.int/humanrightstrustfund). Elle ne lie pas la Cour. Pour plus renseignements veuillez lire l'indication de copyright/droits d'auteur à la fin du présent document.

SECȚIA A CINCEA

CAUZA SEGAME SA ÎMPOTRIVA FRANȚEI (Cererea nr.4837/06)

HOTĂRÂRE

STRASBOURG

7 iunie 2012

DEFINITIVĂ

07/09/2012

Aceasta hotărâre este definitivă.

În cauza Segame SA împotriva Franței,

Curtea Europeană a Drepturilor Omului (Secția a cincea), reunită într-o Cameră compusă din:

Dean Spielmann, *președinte*,

Elisabet Fura,

Karel Jungwiert,

Mark Villiger,

Ann Power-Forde,

Ganna Yudkivska,

André Potocki, *judecători*,

și Stephen Phillips, *grefier adjunct de secție*,

După ce a deliberat în cameră de consiliu la 10 mai 2012,

Pronunță prezenta hotărâre, adoptată la aceeași dată:

PROCEDURA

1. La originea cauzei se află o cerere (nr. 4837/06) îndreptată împotriva Republicii Franceze, prin care o societate de drept francez, societatea Segame SA („reclamanta”), a sesizat Curtea la 16 ianuarie 2006 în temeiul articolului 34 din Convenția pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale („convenția”).

2. Societatea reclamantă a fost reprezentată de domnul P. Schiele, avocat la Paris, căruia i-a succedat domnul E. Morain, avocat la Paris. Guvernul francez („Guvernul”) a fost reprezentat de agentul său, doamna E. Belliard, director de afaceri juridice la Ministerul Afacerilor Externe.

3. Reclamanta invocă în special încălcarea articolului 6 § 1 din convenție, prin aceea că n-ar fi avut acces la un tribunal pe deplin competent în ceea ce privește amenda fiscală care i-a fost aplicată.

4. La 9 octombrie 2008, cererea a fost comunicată Guvernului. Așa cum prevede articolul 29 § 1 din convenție, a fost de asemenea hotărât că admisibilitatea și fondul cauzei vor fi analizate împreună de către cameră.

ÎN FAPT**I. CIRCUMSTANȚELE CAUZEI**

5. Reclamanta este o societate anonimă de drept francez care are sediul social la Paris.

6. Reclamanta administrează o galerie de artă la Paris. Prin două hotărâri din 13 septembrie și 8 noiembrie 1993, tribunalul de comerț din Paris a ordonat reorganizarea, apoi lichidarea judiciară a reclamantei. La 21 decembrie 2004, tribunalul a pronunțat închiderea procedurii de lichidare ca urmare a acoperirii pasivului.

A. Procedura de redresare fiscală

7. Din 27 octombrie 1993 până în 12 aprilie 1994, reclamanta a făcut obiectul unei verificări contabile privind perioada cuprinsă între 1 ianuarie 1991 și 8 noiembrie 1993. Administrația fiscală i-a adresat, la 6 mai și la 5 octombrie 1994, două notificări de redresare cu privire la anul 1991 și respectiv la anii 1992 și 1993, mai ales în ceea ce privește arieratele pentru taxele pe metale prețioase, bijuterii, obiecte de artă, de colecție și antichități (în continuare „taxa pe obiectele de artă”), în aplicarea dispozițiilor articolelor 302 *bis* A - 302 *bis* E din Codul general al impozitelor (devenite în 1993 articolele 150 *V bis* - 150 *V sexies* din același cod).

8. Aceste arierate au fost însoțite de dobânzile de întârziere, cât și de amenda prevăzută de articolul 1778 *ter* din Codul general al impozitelor (devenit 1770 *octies* în 1993), egală cu 100% din datoriile eludate. Ele au făcut obiectul unui aviz de prelevare din 25 ianuarie 1995 pentru o sumă totală de 15 927 514 franci francezi (FRF, și anume 2 428 133 euro (EUR)), din care 7 963 757 FRF (1 214 066,93 EUR) cu titlu de amendă.

9. La 24 decembrie 1997, reclamanta, reprezentată de către mandatarul său judiciar, a adresat o reclamație directorului serviciilor fiscale, solicitând degrevarea totală de datoriile și amenzile ce urmau a fi percepute. Ea a susținut, pe de o parte, că taxa asupra obiectelor de artă era asimilabilă fie unei taxe pe valoarea adăugată, contrară directivelor 77/388/CEE și 94/5/CE ale Consiliului privind stabilirea unui regim special în materie, și anume cu privire la obiectele de artă și de colecție, fie unei taxe asupra câștigurilor de capital, constituind o măsură cu efect echivalent unei restricții la export sau a unei impozitări interne, interzise de articolele 34 și 95 din Tratatul de la Roma. Reclamanta a susținut, pe de altă parte, că amenzile, asimilabile unor sancțiuni penale conform Convenției europene a drepturilor omului, ar fi trebuit să fie pronunțate de către un judecător.

10. La 8 iunie 1998, directorul serviciilor fiscale a respins reclamația. El a indicat că taxa respectivă nu era asimilabilă unei taxe pe valoare adăugată și că ea nu aducea atingere liberei circulații a mărfurilor, în măsura în care ea se aplica în mod nediferențiat vânzărilor realizate în Franța și în orice alt stat membru al Comunității Europene. Totodată, el a subliniat că instanța de la Strasbourg a confirmat în hotărârea *Bendenoun împotriva Franței* (24 februarie 1994, seria A nr. 284) validitatea regimului sancțiunilor administrative cu privire la articolul 6 § 1 din convenție, odată ce aplicarea acestora era controlată de către un judecător.

B. Procedura relativă la anularea plății arieratelor privind taxele asupra obiectelor de artă și penalitățile aferente

11. La 31 iulie 1998, reclamanta a sesizat tribunalul administrativ din Paris cu un recurs în contencios vizând anularea plății arieratelor privind taxele asupra obiectelor de artă la care aceasta a fost supusă pentru anii 1991-1993 și a penalităților aferente, reiterând argumentația dezvoltată în reclamația sa.

12. Printr-o hotărâre din 4 noiembrie 2004, tribunalul a respins recursul. Cu privire la conformitatea amenzii fiscale cu dispozițiile articolului 6 § 1 din convenție, tribunalul a reamintit că judecătorul își exercită pe deplin controlul asupra faptelor invocate și asupra calificării reținute de către administrație și decide, în fiecare caz, în funcție de rezultatele acestui control, fie să mențină sau să aplice amenda fiscală efectiv pasibilă pentru suma prevăzută prin lege, fără a o putea modifica în funcție de circumstanțele speței, fie, dacă el consideră că administrația nu a stabilit că au avut loc încălcări ale codului general al impozitelor, să nu aplice această amendă fiscală în sarcina contribuabilului. Tribunalul a considerat, în consecință, că articolul 6 § 1 nu implică în mod necesar ca judecătorul să dispună de puterea de a modifica cuantumul amenzii fiscale pentru a ține cont de circumstanțele speței.

13. La 10 ianuarie 2005, reclamanta a formulat apel în fața Curții administrative de apel din Paris.

14. În timpul procedurii, ordonanța nr. 1512 din 7 decembrie 2005 a redus amenda prevăzută de articolul 1788 (devenit în 1993 articolul 1770 *octies*) din Codul general al impozitelor de la 100% la 25% din datoriile eludate.

15. La 13 februarie 2006, administrația a pronunțat o degrevare parțială a amenzii până la suma de 910 549,93 EUR, iar la 6 iulie 2006, o degrevare de arierat privind taxa asupra obiectelor de artă de 28 735,12 EUR, datorită unei erori de calcul.

16. În fața curții de apel, reclamanta invocat aceleași motive ca cele invocate în fața tribunalului administrativ.

17. Printr-o hotărâre din 24 noiembrie 2006, curtea administrativă de apel, după ce a luat act de degrevări și a decis că nu era necesar să se pronunțe asupra sumelor degrevate, a confirmat în principiu hotărârea de fond, modificând totuși cuantumul reținut de administrație prin scăderea unei părți referitoare la o operă dobândită de reclamantă. Aceasta a îndepărtat, în urma unei analize detaliate, motivele de formă și fond invocate de reclamantă, mai ales cu privire la neconformitatea taxei cu dreptul comunitar sau cele privind contestarea imputabilității acesteia pentru achiziționarea anumitor opere. Curtea a respins totodată motivul întemeiat pe articolul 6 § 1 din convenție printr-un raționament similar celui al tribunalului, subliniind că judecătorul administrativ dispune de prerogative de deplină competență în conformitate cu articolului 6 § 1, care nu presupune, atunci când legiuitorul însuși a stabilit o cotă unică pentru amenda în cauză, că judecătorul poate modifica aplicarea acesteia prin reținerea unui cuantum inferior.

18. Reclamanta a sesizat Consiliul de Stat cu un recurs în casare, invocând mai ales incompatibilitatea, pe de o parte, a taxei cu dreptul comunitar și, pe de altă parte, a amenzii cu articolul 6 § 1 din convenție, pe motivul că aceasta nu putea fi modificată de către judecător în considerarea gravității comportamentului contribuabilului, după un barem ce trebuia stabilit de legislator.

19. Printr-o hotărâre din 27 iunie 2008, Consiliul de Stat a respins recursul. Asupra amenzii aplicate, el s-a pronunțat astfel:

„Având în vedere (...) că, pe de o parte, pentru a echilibra nivelul amenzii cu infracțiunea, ordonanța din 7 decembrie 2005 a fixat acest cuantum la 25%; că, pe de altă parte, judecătorul, după ce și-a exercitat controlul deplin asupra faptelor și a calificării reținute de către administrație decide, în fiecare caz, în funcție de rezultatele acestui control, fie să mențină amenda aplicată de administrație, fie să o anuleze, dacă consideră că contribuabilul nu a încălcat regulile aplicabile în materie de obiecte de artă, dispunând, astfel, de o deplină competență, în conformitate cu dispozițiile paragrafului 1 al articolului 6 din convenție (...), care nu presupun, atunci când legiuitorul însuși a stabilit o cotă unică pentru amenda în cauză, că judecătorul poate modifica aplicarea acesteia prin înlocuirea ei cu un cuantum inferior celui prevăzut de lege; că astfel, prin menținerea aplicării în speță a amenzii prevăzute de articolul 1761 din Codul general al impozitelor, curtea nu a săvârșit o eroare de drept.”

C. Procedurile privind stabilirea asietei și modalitățile de încasare a taxei pe obiectele de artă

1. Procedura relativă la asietă taxei

20. La 5 aprilie 2005, reclamanta a sesizat Consiliul de Stat cu două recursuri urmărind anularea interpretării, de către ministrul Economiei, Finanțelor și Industrii („ministrul”) a legii fiscale figurând în documentația administrativă de bază (în versiunile sale succesive actualizate la 15 octombrie 1989 și la 15 iunie 1993), în cadrul căreia ministrul a stabilit ca referință pentru asietă taxei asupra obiectelor de artă prețul lor de vânzare, inclusiv cheltuielile de brokeraj.

21. Reclamanta a evidențiat faptul că legislatorul dispunea de o competență exclusivă pentru a se pronunța asupra creării unui impozit și pentru a stabili elementele determinante legate de instituirea și de încasarea acestuia și că, prin urmare, ministrul, în numele căruia această documentație administrativă fusese redactată, și-a depășit competența.

22. Pe parcursul procedurii, taxa a făcut obiectul unei reevaluări integrale și a unei schimbări de numerotare, prin articolul 33 din Legea rectificativă a finanțelor pentru 2005, adoptată la 30 decembrie 2005 și intrată în vigoare la 1 ianuarie 2006. Astfel, dispozițiile privind asietă taxei, care se găseau înainte în documentația administrativă, precum și acelea privind modalitățile de încasare, care se găseau în partea de reglementare a Codului general al impozitelor, au fost încorporate în partea legislativă a codului.

23. Printr-o hotărâre din 10 februarie 2006, Consiliul de Stat a reunit recursurile și le-a respins. Acesta a considerat că din respectivele dispoziții ale Codului general al impozitelor, reieșea că legiuitorul a înțeles, în mod „implicit, dar obligatoriu”, să stabilească cuantumul taxei asupra obiectelor de artă în funcție de suma vânzării, și că în absența unor precizări în această privință, prețul de vânzare luat în calcul pentru stabilirea cuantumului taxei trebuia înțeles ca incluzând toate cheltuielile suportate de cumpărător. În aceste condiții, Consiliul de Stat a considerat că, prin prevederea că taxa asupra obiectelor de artă este stabilită în funcție de prețul de vânzare, inclusiv cheltuielile de brokeraj, ministrul s-a limitat în a da interpretarea pe care o cereau dispozițiile în cauză, fără a fixa reguli noi sau a acționa cu depășirea competenței sale, prin emiterea acestei decizii.

2. Procedura privind modalitățile de încasare a taxei

24. La 21 iunie 2005, reclamanta a sesizat Consiliul de Stat cu două recursuri în anulare a deciziilor prin care primul-ministru a respins implicit cererile acesteia vizând abrogarea dispozițiilor regulamentare luate în aplicarea Legii din 19 iulie 1976 (privind introducerea taxei asupra obiectelor de artă) și în ceea ce privește modalitățile de încasare a taxei. Ea a susținut că dispozițiile respective interveneau în domeniul legislativ și, ca urmare, au fost luate de o autoritate necompetentă. Ea susținea totodată, că dispozițiile legislative în vigoare în ceea ce privește redevabilii legali ai taxei respective erau confuzi și nesiguri, cu încălcarea principiului legalității delictelor și pedepselor, consacrat prin articolul 7 din convenție.

25. Printr-o hotărâre din 5 mai 2006, Consiliul de Stat a reunit recursurile și le-a respins. El a considerat, pe de o parte, că autoritatea de reglementare s-a limitat la a preciza modalitățile de încasare a taxei în cauză, în conformitate cu dispozițiile Legii din 19 iulie 1976, nedepășindu-și competența sau condițiile delegării care îi fusese încredințată. El a considerat, pe de o parte, că motivul întemeiat pe principiul legalității delictelor și pedepselor, consacrat prin articolul 7 din convenție era, în orice caz, inoperant pentru susținerea concluziilor vizând anularea refuzului de a abroga dispozițiile regulamentare respective.

II. DREPTUL ȘI PRACTICA INTERNE PERTINENTE

A. Textele interne pertinente

26. Taxa forfetară asupra obiectelor de artă constituie o modalitate particulară de impozitare a câștigurilor de capital. Ea a fost instituită prin articolul 10 din Legea din 19 iulie 1976 „privind impozitarea câștigurilor de capital și crearea unei taxe forfetare asupra metalelor prețioase, bijuteriilor, obiectelor de artă, de colecție și de antichitate”. În perioada faptelor, ea a figurat până în 1993 la articolele 302 *bis* A - 302 *bis* E din Codul general al impozitelor, apoi, până la 31 decembrie 2005, la articolele 150 V *bis* - 150 V *sexies* din același cod. În părțile relevante cauzei, aceste articole prevedeau următoarele:

Articolul 150 V *bis*

„I. Sub rezerva dispozițiilor particulare care sunt specifice beneficiilor profesionale, (...) vânzările de bijuterii, obiecte de artă, de colecție și de antichități sunt supuse unei taxe de 7%¹, atunci când suma depășește 20 000 F; în cazul în care suma este cuprinsă

¹ În cuantum de 6% anterior, cuantumul taxei a fost crescut la 7% în 1993.

între 20 000 F și 30 000 F, baza de impozitare se reduce cu o sumă egală cu diferența dintre 30 000 F și respectiva sumă.

(...)

Aceste dispoziții sunt de asemenea aplicabile vânzărilor realizate într-un alt stat membru al Comunității Economice Europene.

(...)”

Articolul 150 V ter

„Taxa prevăzută de 150 V *bis* este suportată de către vânzător. Aceasta este vărsată de intermediarul participant la tranzacție sau, în lipsa acestuia, de către cumpărător, în termen de treizeci de zile și în aceleași condiții ca și în cazul taxei pe cifra de afaceri. Cu toate acestea, taxa este plătită, în aceleași condiții, de către vânzător, atunci când vânzarea are loc într-un alt stat membru al Comunității Europene.

Taxa nu se plătește atunci când vânzătorul realizează acte de comerț cu bunurile respective, cu titlu profesional”

Articolul 150 V *sexies*

„Vânzătorul bijuteriilor și obiectelor menționate la al doilea alineat al I din articolul 150 V *bis* poate opta, printr-o declarație făcută la momentul vânzării, pentru regimul prevăzut la articolele 150 A-150 T, cu condiția ca aceasta să poată justifica data și prețul vânzării. Condițiile opțiunii sunt stabilite prin decret al Consiliului de Stat.”

27. Legea rectificativă a finanțelor pentru anul 2005 (nr. 2005-1720 din 30 decembrie 2005), intrată în vigoare la 1 ianuarie 2006, a modificat aceste dispoziții. Legea se referea mai ales la redevabilul legal al taxei asupra obiectelor de artă, la asietă acesteia și la modalitățile de încasare. În continuare, articolul 150 VK alineatul 1 din același cod dispune:

„Taxa este suportată de vânzător sau de exportator. Ea este datorată de intermediarul cu domiciliu fiscal în Franța, participant la tranzacție și sub responsabilitatea sa, sau, în lipsa acestuia, de către vânzător sau exportator. (...) „

28. Neplata taxei asupra obiectelor de artă atrage aplicarea unei amenzi fiscale. În perioada faptelor, articolul 1788 (devenit în 1993 articolul 1770 *octies*) din Codul general al impozitelor dispunea:

„Încălcarea articolelor 150 V *bis* – 150 V *sexies* atrage aplicarea unei amenzi fiscale egală cu datoriile eludate și încasată în condiții similare taxei pe cifra de afaceri.”

Ordonanța nr. 2005-1512 din 7 decembrie 2005 privind măsurile de simplificare în materie fiscală și de armonizare și ameliorare a regimului sancțiunilor a redus amenda prevăzută de articolul 1770 *octies* de 100% la 25% din datoriile eludate. Articolul 1770 *octies* citat anterior a devenit articolul 1761 § 2 din Codul general al impozitelor.

B. Recursul în contencios în fata instanțelor administrative

29. În mod tradițional, există o distincție între acțiunea în contencios (zisă și de plină jurisdicție) în fața instanțelor administrative și recursul pentru exces de putere, care urmărește anularea unui act administrativ. În cadrul acestuia din urmă, prerogativele judecătorului administrativ sunt limitate: el nu poate decât să anuleze cu efect retroactiv decizia lovită de nelegalitate, fără a-i putea aprecia oportunitatea. În schimb, în cadrul recursului în contencios, prerogativele judecătorului administrativ sunt mult mai întinse: el poate nu doar să anuleze sau să valideze un act administrativ, ci chiar să-l reformeze, să substituie propria decizie cu cea a administrației și să se pronunțe asupra drepturilor persoanei în cauză. De asemenea, el poate condamna administrația la daune și interese. De altfel, în cadrul recursului în contencios, judecătorul administrativ analizează legalitatea deciziei care i-a fost deferită, în ceea ce privește circumstanțele de drept și de fapt la momentul în care se pronunță (și nu, ca și în materie de exces de putere, la data în care administrația a luat hotărârea).

Printre recursurile în contencios figurează în special recursurile în responsabilitate (contractuală sau extra contractuală) îndreptate împotriva administrației, recursurile în materie fiscală sau electorală (alegeri municipale și cantonale), cele îndreptate împotriva unor sancțiuni administrative, precum și diverse alte recursuri.

30. În domeniul contenciosului fiscal, instanțele administrative sunt competente în materie de impozite directe și de taxe pe cifra de afaceri, de litigii privind impozitele indirecte intrând în competența tribunalelor de ordin judiciar. În acest sens judecătorul administrativ are competența de a pronunța în beneficiul contribuabilului anularea impozitelor și penalităților aplicate de administrația fiscală și poate de asemenea fixa el însuși cuantumul, în limita dispozițiilor aplicabile. În materie de penalități, el poate mai ales să substituie un nivel inferior unui nivel superior atunci când mai multe cote sunt aplicabile în funcție de comportamentul contribuabilului.

C. Jurisprudența internă pertinentă

31. Cu privire la prerogativa judecătorului de a modifica nivelul penalităților fiscale, curțile supreme franceze au adoptat soluții diferite.

1. Curtea de casație

32. În materie de amenzi fiscale aplicate pentru întârzierea plății taxei diferențiate pe vehiculele cu motor (prevăzută de articolul 1840 N *quater* din Codul general al impozitelor – abrogat la 1 martie 2005), Curtea de casație, printr-o hotărâre din 29 aprilie 1997, a înlăturat aplicarea articolului în cauză ca fiind contrară articolului 6 § 1 din convenție în măsura în care „această dispoziție nu (a) instituit împotriva deciziei administrației un recurs de plină jurisdicție permițând tribunalului să se pronunțe asupra principiului și cuantumului amenzii” (Cass. com., 29 aprilie 1997, *Ferreira*, Buletin 1997 IV nr. 110).

33. Această jurisprudență a fost confirmată în continuare (Cass.com., 17 noiembrie 1998, Dupuis, nr. 96-21749; Cass.com., 15 iunie 1999, Lise, Buletin 1999 IV nr. 130). În hotărârea mai sus menționată din 15 iunie 1999, Curtea de casație s-a pronunțat astfel:

„articolul 1840 N *quater* (...) nu este incompatibil cu articolul 6 § 1 al Convenției (...) decât în măsura în care judecătorul investit cu un recurs împotriva sancțiunii aplicate unui contribuabil de către administrație nu se poate pronunța cu privire la principiul și cuantumul amenzii, revenind astfel instanței, în fața căreia [reclamantul] a invocat faptul că a achitat taxa imediat după aplicarea măsurii, să analizeze proporționalitatea sancțiunii în raport cu comportamentul contribuabilului (...) „

Curtea de casație a precizat, într-o hotărâre din 1 iulie 2003 (Cass.com., 1 iulie 2003, Gallotte, nr. 00-13966), care privea o majorare de 40% pentru nedeclararea unui dar manual:

„articolul 6§1 (...) deschide calea unui recurs de plină jurisdicție pentru ca sancțiunea fiscală aplicată de către administrație să poată fi circumstanțiată în funcție de comportamentul contribuabilului în speță, și (...) instanța de fond nu-și poate exercita prerogativa astfel conferită decât prin investirea de către partea care contestă aplicarea sancțiunii, pentru a aprecia principiul și cuantumul acesteia (...)”

2. *Consiliul de Stat*

34. La rândul său, Consiliul de Stat s-a pronunțat într-o primă etapă asupra articolelor 1728 și 1729 din Codul general al impozitelor, care prevăd penalități diferite în funcție de actele contribuabilului și de calificarea dată acestora (articolul 1729, în versiunea sa în vigoare la momentul faptelor, prevedea astfel o majorare cu 40% a datoriilor în caz de rea credință a contribuabilului și cu 80% în caz de manevre frauduloase).

Într-un aviz din 5 aprilie 1996 relativ la articolul 1729 (CE, aviz Houdmond, Revista de jurisprudență fiscală (RJF) 5/96, nr. 607), Consiliul de Stat s-a pronunțat astfel:

„legea (...) care circumstanțiază penalitățile în funcție de actele comise de contribuabil, prin aplicarea unor cote de majorare diferite în funcție de calificarea care poate fi dată comportamentului acestuia. Judecătorul, după exercitarea controlului său deplin asupra calificării reținute de către administrație, trebuie să aplice cota de majorare prevăzută în acest caz prin lege, fără a putea să o modifice pentru a reflecta gravitatea abaterii contribuabilului.”

35. Sesizat din nou cu problema adaptării penalităților prevăzute de articolul 1729, Consiliul de Stat a precizat următoarele, într-un alt aviz din 8 iulie 1998 (CE, aviz Fattell, RJF 1998, nr. 970; a se vedea, de asemenea, CE, 24 septembrie 2003, Societatea Paolo Nancéienne, RJF 12/03, nr. 1393):

„Judecătorul, după exercitarea controlului său deplin asupra faptelor invocate și a calificării reținute de administrație decide, în fiecare caz, în funcție de rezultatele acestui control, fie să mențină sau să aplice majorarea pasibilă în cuantumul prevăzut de lege, fără a putea să-l modifice pentru a reflecta gravitatea faptei comise de către contribuabil, fie, dacă consideră că administrația nu a stabilit că acesta se face vinovat de manevre frauduloase sau că a acționat cu rea-credință, să lase în sarcina sa doar majorări de

întârziere. Dispozițiile articolului paragrafului 1 al articolului 6 din convenției (...) nu îi impun să procedeze diferit (...)"

36. Consiliul de Stat a urmat același raționament și în ceea ce privește articolul 1728 din Codul general al impozitelor, care prevede penalități în cote diferite în funcție de gravitatea abaterilor contribuabilului de la obligațiile sale declarative (CE, 8 martie 2002, SARL Clinica din Mazargues, RJF 2002, nr. 671 și CE, 6 iunie 2007, Lemarinier, RJF 2007, nr. 1042).

37. Într-o a doua etapă, Consiliul de Stat a transpus această abordare la penalități care, deși figurând într-un articol izolat din Codul general al impozitelor, se inserează într-un ansamblu represiv care conține penalități prevăzute prin alte articole din cod (a se vedea mai ales, pentru penalitatea de 5% prevăzută de articolul 1788 *septies* (devenit articolul 1788 A 4) din cod în caz de nedeclarare a unei taxe pe valoarea adăugată imediat deductibilă, CE, 30 noiembrie 2007, Societatea Sideme, RJF 2008, nr. 172; pentru penalitatea de 50% figurând la articolul 1740 *ter* (devenit 1737) din cod în caz de disimulare sau schimbare a identității sau a adresei furnizorilor sau clienților, CE, 26 mai 2008, Societatea Anonimă Norelec, RJF 2008, nr. 981 și pentru penalitatea de 150% (adusă la 100% în 2005) aplicată în baza articolului 1730 din cod pentru opoziția la controlul fiscal, CE, 5 martie 2009, Gonzales-Castrillo, Revista de drept fiscal 2009, nr. 10).

3. Consiliul Constituțional

38. Sesizat cu două excepții de constituționalitate prioritare relative la majorările fiscale de 40% prevăzute de articolele 1728 și 1729 din Codul general al impozitelor (în cazul nedeclarării după punerea în întârziere și respectiv de rea credință a contribuabilului), Consiliul constituțional, prin două decizii din 17 martie 2011, a declarat articolele în cauză conforme cu Constituția, în termenii următori, similari în cele două hotărâri:

„Considerând (...) că principiul individualizării pedepselor care decurge din articolul 8 al Declarației din 1789] presupune faptul că majorarea datoriilor, atunci când aceasta are natura unei sancțiuni cu caracter punitiv, nu poate fi aplicată decât dacă administrația, sub controlul unui judecător, a pronunțat-o în mod expres, ținând seama de circumstanțele fiecărui caz în parte; că nu se poate interzice, totodată, legiuitorului să stabilească reguli care să asigure o represiune efectivă a infracțiunilor;

(...)

Considerând că dispoziția contestată stabilește o sancțiune financiară a cărei natură este direct legată de cea a infracțiunii; că legea însăși a asigurat adaptarea sancțiunilor la gravitatea comportamentelor reprimite; că judecătorul decide, în fiecare caz, după exercitarea controlului său deplin asupra faptelor și a calificării reținute de către administrație, fie să mențină (...) majorarea pasibilă în cuantumul prevăzut de lege, fie să o înlocuiască cu un cuantum diferit dintre cele prevăzute de celelalte dispoziții ale articolului (...) dacă consideră că măsura este justificată din punct de vedere legal [(articolul 1728)], fie să nu lase în sarcina contribuabilului decât dobânzile de întârziere, dacă consideră că administrația nu a stabilit că acesta este vinovat de manevre frauduloase sau că el ar fi acționat cu rea-credință [(articolul 1729)]; că el poate astfel

adapta sancțiunile în funcție de gravitatea faptelor comise de contribuabil; că cota de 40% nu este în mod vădit disproporționată (...)”

ÎN DREPT

I. CU PRIVIRE LA PRETINSA ÎNCĂLCARE A ARTICOLULUI 6 § 1 DIN CONVENȚIE SUB ASPECTUL LIPSEI DE ACCES LA UN TRIBUNAL PE DEPLIN COMPETENT

39. Reclamanta a invocat încălcarea articolului 6 § 1 din convenție, ale cărei dispoziții pertinente sunt astfel enunțate:

„Orice persoană are dreptul la judecarea în mod echitabil (...) de către o instanță (...) care va hotărî (...) asupra temeiniciei oricărei acuzații în materie penală îndreptate împotriva sa.”

Aceasta se plânge de amenda care i-a fost aplicată în temeiul articolului 1770 *octies* (devenit articolul 1761 § 2) din Codul general al impozitelor. Ea consideră că această dispoziție nu-i conferă judecătorului deplina competență care să-i permită adaptarea cuantumului amenzii proporțional cu gravitatea faptelor reproșate contribuabilului.

40. Guvernul se opune la această teză.

A. Cu privire la admisibilitate

41. Curtea observă că Guvernul, în observațiile sale, a concluzionat asupra aplicabilității articolului 6 § 1 din convenție sub aspectul său penal și îi împărtășește poziția.

42. Curtea constată că acest capăt de cerere nu este în mod vădit neîntemeiat în sensul articolului 35 § 3 (a) din convenție. Curtea evidențiază totodată faptul că el nu prezintă niciun alt motiv de inadmisibilitate. Prin urmare, acesta trebuie declarat admisibil.

B. Cu privire la fond

1. Argumentele părților

a) Reclamanta

43. Reclamanta subliniază că penalitatea prevăzută de vechiul articol 1770 *octies* din Codul general al impozitelor este de aplicare automată de către administrație în momentul notificării arieratului privind taxa pe

metalele prețioase, bijuterii, obiecte de artă, de colecție și antichități („taxa pe obiectele de artă”). De asemenea, ea subliniază că, atunci când redresarea este confirmată de judecător, acesta este obligat să mențină și penalitățile aferente. Aceasta rezultă din însăși textul vechiului articol 1770 *octies* menționat anterior, care face din redresare în principal singurul și unicul fapt generator al aplicării penalității. Ea susține că, în pofida a ceea ce afirmă Guvernul privind prerogativele administrației, inspectorii de impozite nu aveau altă opțiune decât să aplice penalitatea în cauză. Singurul mijloc de a ieși din acest mecanism automat este remiterea grațioasă a penalităților, precum și tranzacțiile (articolul L. 247 din codul de proceduri fiscale), pe care administrația nu le acceptă decât în mod discreționar și în schimbul angajamentului contribuabilului de a renunța la orice litigiu în contencios. Astfel, unui contribuabil care dorește să conteste în principal măsura și penalitățile, nu i se va acorda niciodată de către administrație beneficiul remiterii grațioase sau al tranzacției cu privire la penalitate.

44. În ceea ce privește prerogativele judecătorului, reclamanta subliniază că, dacă în general penalitățile pot fi contestate cu privire la procedura de aplicare și la temeinicie, capetele sale de cerere din prezenta cauză nu privesc decât caracterul lor întemeiat. În această privință, ea subliniază că judecătorul este în imposibilitate de a pronunța exonerarea de la plata lor fără se pronunțe în același sens și cu privire la impozitarea principală corespunzătoare, fiind astfel legat de această sancțiune prin caracterul său automat.

45. Reclamanta precizează că, în pofida a ceea ce susține Guvernul, legea nu prevede nici o posibilitate de modificare a amenzii, deoarece în Codul general al impozitelor nu există decât o sancțiune unică pentru taxa pe obiectele de artă (100% în trecut, 25% actualmente). Drept răspuns la argumentul Guvernului potrivit căruia ar fi inutil să se dea judecătorului prerogativa de a modifica cuantumul, reclamanta subliniază că ea a fost victima câtorva vânzători care se angajaseră (unii în scris) să opteze pentru regimul de drept comun al impozitului pe profit, dar care nu și-au respectat angajamentele, ceea ce a determinat administrația ia măsura redresării sale în calitate sa de compărător, chiar dacă era de bună credință. Ea consideră că, în aceste circumstanțe, judecătorul ar fi trebuit să poată pronunța exonerarea de la plata penalităților.

b) Guvernul

46. Guvernul subliniază înainte de toate că, în mod contrar a ceea ce susține reclamanta, administrația fiscală nu este niciodată obligată din punct de vedere juridic să aplice o sancțiune, nicio dispoziție legislativă sau regulamentară neimpunând acest lucru. Potrivit unei jurisprudențe constante a Consiliului de Stat, dacă ea este ținută prin competență să stabilească și să încaseze impozitul după regulile legale, ea nu este în nici un fel ținută în materie de penalități fiscale (a se vedea pentru sancțiunile administrative CE 8 ianuarie 1971, *Sieur Gallon*, *Culegerea Lebon*, p. 21, iar pentru penalitățile fiscale CE 1 octombrie 1979, *Asociația pentru unificarea creștinismului mondial*, RJF 11/99, p. 837). Pe de altă parte, administrația fiscală dispune de prerogativa de a modifica și de a remite amenzile fiscale, permițându-i să ia

în considerație situații excepționale, așa cum prevede articolul L. 247 din Codul de procedură fiscală. De altfel, contribuabilul are posibilitatea de a introduce un recurs pentru exces de putere împotriva eventualului refuz al administrației de a-i acorda o remitere grațioasă.

47. Guvernul arată apoi că, în fața judecătorului, soarta penalităților nu este mecanic legată de cea a datoriilor. În mod cert, dacă impozitarea este anulată de instanță, penalitățile îi urmează automat soarta, dar ele pot fi anulate chiar dacă datoriile sunt menținute. Guvernul subliniază că, contribuabilul poate formula motive proprii pentru a contesta penalitățile, cu privire la procedura urmată pentru a le stabili sau la caracterul lor întemeiat. Judecătorul dispune în mod distinct asupra penalităților și verifică dacă condițiile legale sunt îndeplinite. Guvernul indică faptul că judecătorul controlează mai ales noțiunile de „rea credință” (actualmente „abatere intenționată”) sau de „manopere frauduloase” care antrenează o cotă diferită de penalități, și precizează că există numeroase exemple de cauze în care penalitățile pentru absența bunei credințe a fost anulată, independent de soarta datoriei principale. În ceea ce privește încălcările dispozițiilor din Codul general al impozitelor privind taxa pe obiectele de artă, volumul redus al contenciosului nu permite să se stabilească dacă jurisprudența ar reține o concepție pur obiectivă a incriminării sau dacă ar lua în considerare contextul abaterii.

48. În prezenta cauză, Guvernul consideră ca absența prerogativei judecătorului de modificare a cuantumului amenzii prevăzute de vechiul articol 1770 *octies* din Codul general al impozitelor nu atrage încălcarea dreptului la un proces echitabil și nici a dreptului de acces la un tribunal, în sensul articolului 6 § 1 din convenție. El subliniază mai întâi că legea însăși prevede o circumstanțiere a sancțiunii față de faptele incriminate, în măsura în care amenda este fixată în procente din taxa eludată și nivelul ei este relativ moderat, pentru ca fost scăzut de la 100% la 25% din datoriile eludate, prin ordonanța din 7 decembrie 2005, de care reclamanta a beneficiat în cursul desfășurării litigiului. Guvernul subliniază că, Curtea a avut deja ocazia să constate conformitatea unor astfel de mecanisme cu exigențele articolului 6 și citează hotărârea *Malige împotriva Franței* (23 septembrie 1998, § 49, *Culegere de hotărâri și decizii* 1998-VII), precum și decizia Comisiei în cauza *Taddei împotriva Franței* (nr. 36118/97, decizia Comisiei din 29 iunie 1998, Decizii și rapoarte (DR) 94, p. 108). El precizează că în prezenta cauză, Consiliul de Stat s-a bazat pe hotărârea *Malige*, citată anterior, pentru a concluziona asupra respectării dispozițiilor articolului 6, după ce a procedat la un control de proporționalitate a amenzii, care este singura penalitate prevăzută în materie de taxe asupra obiectelor de artă. Guvernul se referă în această privință la sistemul pe puncte pentru permisul de conducere, în cadrul căruia fiecare infracțiune rutieră conduce la un număr fix de puncte retrase.

49. Guvernul arată că, indiferent de situație, absența micșorării suplimentare a amenzii se justifică prin natura însăși a acestei sancțiuni, nicio circumstanță particulară neputând în principiu să justifice sustragerea de la plata impozitului. Aceasta este cu atât mai adevărată în cauza de față cu cât

redevabilul taxei nu este din punct de vedere juridic cel care o suportă efectiv (vânzătorul și nu cumpărătorul) și că faptul de a nu vărsa la fondurile publice taxa colectată atrage o îmbogățire fără justă cauză în profitului acestuia.

50. Guvernul precizează că, în general, regimul aplicabil sancțiunilor administrative pronunțate în materie fiscală este legat de caracterul masiv al cazurilor individuale tratate și se caracterizează prin bareme relativ simple, datorită numărului cazurilor, a rapidității dorite și a obiectivului de aplicare omogenă. Sistemul pe puncte pentru permisul de conducere, validat de Curte în hotărârea *Malige*, în cadrul căruia un număr fix de puncte este retras pentru fiecare infracțiune, aparține acestei categorii. În materie de sancțiuni fiscale, textele prevăd în general, pentru fiecare infracțiune, fie o scară cu câteva cote de amendă, fie o cotă unică de amendă. Situația este diferită de sistemele de sancțiuni în materie economică aplicate de autoritățile administrative independente într-o logică de „depenalizare”, care se caracterizează printr-o represiune puțin frecventă însă cu caracter exemplar, și prin texte care prevăd plafonuri de amendă ridicate dar modulabile prin micșorare.

51. Guvernul consideră că a deduce din articolul 6 § 1 din Convenție o exigență generalizată de individualizare a sancțiunilor administrative, din care sancțiunile fiscale nu sunt decât o categorie, ar depăși obiectul acestui articol relativ la efectivitatea controlului judecătoresc și ar avea consecințe considerabile asupra economiei sancțiunilor administrative de masă.

52. Guvernul subliniază totodată că instanțele administrative investite cu litigii legate de aplicarea de către administrație a amenziilor prevăzute de vechiul articol 1770 *octies* din Codul general al impozitelor, nu pot decât să fie privite ca tribunale cu „deplină competență” în sensul jurisprudenței Curții, din care Consiliul de Stat se inspiră în mod consistent. În dreptul francez, judecătorul fiscal este un judecător cu competență deplină, ceea ce înseamnă, pe de o parte, că el controlează nu numai faptele dar și dreptul aplicabil și, pe de altă parte, că el are puterea să anuleze o decizie administrativă, dar și să fixeze el însuși cuantumul impozitului sau al penalității care rezultă din aplicarea corectă a legii, în limita acesteia. În materie de penalități, el controlează existența infracțiunii și menține penalitatea dacă infracțiunea este stabilită, sau acordă exonerarea totală în caz contrar; el poate de asemenea substitui o cotă inferioară unei cote superioare dacă aceasta nu este pasibilă (mai ales în materie de penalități pentru rea credință), sau să accepte înlocuirea unei penalități cu o altă la cererea administrației, dacă anumite condiții sunt îndeplinite.

53. În cazul unei penalități simple precum cea din prezenta cauză, judecătorul are în practică opțiunea între a menține penalitatea sau a acorda exonerarea, după un control complet al faptelor și al elementelor constitutive ale infracțiunii. Citând *a contrario* cauza *Schmautzer împotriva Austriei* (23 octombrie 1995, seria A nr. 328-A) în care Curtea a constatat încălcarea articolului 6 § 1 din cauza controlului redus exercitat de instanțele austriece, Guvernul subliniază că în prezenta cauză, recursul permitea judecătorului să substituie aprecierea administrației cu propria poziție, pentru a verifica dacă faptele erau de natură să justifice sancțiunea, așa cum este ea prevăzută de

lege. Guvernul conchide că, chiar și în absenta unei prerogative privind modificarea sancțiunii, judecătorul este „pe deplin competent” în sensul jurisprudenței Curții și că dreptul reclamantei la un proces echitabil a fost respectat în speță.

2. *Aprecierea Curții*

54. Curtea amintește că un sistem de amenzi administrative, așa cum sunt penalitățile fiscale în prezenta cauză, nu este contrar articolului 6 § 1 din convenție, atât timp cât contribuabilul poate să sesizeze un tribunal oferind toate garanțiile acestui articol, cu orice decizie astfel luată împotriva sa (*Bendenoun împotriva Franței* 24 februarie 1994, § 46, seria A n° 284 și *Silvester's Horeca Service împotriva Belgiei*, nr. 47650/99, § 25, 4 martie 2004).

55. Respectarea articolului 6 § 1 din convenție presupune, într-adevăr, ca decizia unei autorități administrative neîndeplinind ea însăși condițiile acestui articol să fie supusă controlului ulterior al unui organ judiciar pe deplin competent (*Schmautzer*, citată anterior, § 34, *Umlauf împotriva Austriei*, 23 octombrie 1995, § 37, seria A nr. 328-B, *Gradinger împotriva Austriei*, 23 octombrie 1995, § 42, seria A nr. 328-C, *Pramstaller împotriva Austriei*, 23 octombrie 1995, § 39, seria A nr. 329-A, *Palaoro împotriva Austriei*, 23 octombrie 1995, § 41, seria A nr. 329-B și *Pfarrmeier împotriva Austriei*, 23 octombrie 1995, § 38, seria A nr. 329-C). Printre caracteristicile unui astfel de organ judiciar figurează puterea de a reforma în totalitate decizia pronunțată de organul inferior. El trebuie mai ales să aibă competența de a analiza toate chestiunile de fapt și de drept pertinente pentru litigiul cu care este sesizat (*Chevrol împotriva Franței*, nr. 49636/99, § 77, CEDH 2003-III, *Silvester's Horeca Service*, citată anterior, § 27 și *A. Menarini Diagnostics S.r.l. împotriva Italiei*, nr. 43509/08, § 59, 27 septembrie 2011).

56. Curtea subliniază că în prezenta cauză, reclamanta a putut formula un recurs în fața tribunalului administrativ privind exonerarea de la plata taxei și a penalităților, precum și să sesizeze apoi curtea administrativă de apel și Consiliul de Stat cu un apel și cu un recurs în casare. Este vorba în speță de un recurs în contencios, în cadrul căruia judecătorul administrativ dispune de prerogative largi: el analizează toate elementele de fapt și de drept și poate nu numai să anuleze sau să valideze un act administrativ, dar și să-l reformeze, chiar să înlocuiască cu propria hotărâre pe cea a administrației și să se pronunțe asupra drepturilor reclamantului; în materie fiscală, el poate să exoneraze contribuabilul de la impozitele și penalitățile aplicate sau să le modifice cuantumul în limita prevederilor legii, iar în materie de penalități, să substituie o cotă inferioară unei cote superioare în limitele impuse de lege (paragrafele 29-30 de mai sus ; a se vedea, *a contrario*, *Silvester's Horeca Service*, citată anterior, § 28).

57. Din acestea rezultă că, în fața tribunalului administrativ și a curții administrative de apel, instanțe care satisfac exigențele articolului 6 § 1, reclamanta a putut susține toate argumentele de fapt și de drept pe care ea le considera utile în sprijinul cererii sale de anulare a taxei și penalităților (a se

vedea, *mutatis mutandis*, *Malige*, citată anterior, § 48), și mai ales să invoce neconformitatea taxei cu dreptul comunitar și să dispute în mod detaliat asieta, cu privire la care ea a obținut de altfel o reducere la curtea administrativă de apel (paragraful 17 de mai sus).

58. Capătul de cerere al reclamantei se referă la faptul că în speță instanțele administrative nu aveau competența de a modifica amenda fiscală, în absența unei dispoziții legale care s-o permită.

59. Curtea observă mai întâi că legea însăși circumstanțiază într-o oarecare măsură amenda în funcție de gravitatea comportamentului contribuabilului, deoarece aceasta este fixată în procente din datoriile eludate, în speță reclamanta având posibilitatea de a discuta pe larg asieta (a se vedea, *mutatis mutandis*, *Valico S.r.l. împotriva Italiei* (dec.), nr. 70074/01, CEDH 2006-III). Curtea admite de altfel, așa cum subliniază Guvernul, caracterul special al contenciosului fiscal implicând o exigență de eficacitate necesară pentru a proteja interesele statului și observă totodată că acest contencios nu face parte din nucleul dur al dreptului penal în sensul dispozițiilor convenției (a se vedea, *mutatis mutandis*, *Jussila împotriva Finlandei* [GC], nr. 73053/01, § 43, CEDH 2006-XIII). Ea consideră, pentru a încheia, că nivelul amenzii, fixată la 25% prin ordonanța din 7 decembrie 2005, nu apare ca fiind disproporționată (*Malige*, citată anterior, § 49; a se vedea, *a contrario* și *mutatis mutandis*, *Mamidakis împotriva Greciei*, nr. 35533/04, § 48, 11 ianuarie 2007 și *Grifhorst împotriva Franței*, nr. 28336/02, § 105, 26 februarie 2009).

60. Așadar, în absența arbitrariului, Curtea constată că în prezenta cauză nu a avut loc o încălcare a articolului 6 § 1.

(...)

PENTRU ACESTE MOTIVE, CURTEA, ÎN UNANIMITATE,

(...)

2. *Hotărăște* că nu a avut loc o încălcare articolului 6 § 1 din convenție.

Redactată în limba franceză, apoi comunicată în scris la 7 iunie 2012, în temeiul articolului 77 §§ 2 și 3 din regulament.

Stephen Phillips
Grefier adjunt

Dean Spielmann
Președinte

© Consiliul Europei/Curtea Europeană a Drepturilor Omului, 2013.

Limbile oficiale ale Curții Europene a Drepturilor Omului sunt engleza și franceza. Prezenta traducere a fost realizată cu sprijinul Fondului Fiduciar pentru Drepturile Omului al Consiliului Europei (www.coe.int/humanrightstrustfund). Ea nu obligă în niciun fel Curtea, care, de altfel, nu își asumă răspunderea pentru calitatea acesteia. Traducerea poate fi descărcată din baza de date HUDOC a Curții Europene a Drepturilor Omului (<http://hudoc.echr.coe.int>) sau din oricare altă bază de date în care Curtea a făcut această traducere disponibilă. Traducerea poate fi reprodusă în scop necomercial, condiția fiind ca titlul cauzei să fie citat în întregime, împreună cu referirea la dreptul de autor menționat anterior și la Fondul Fiduciar pentru Drepturile Omului. Dacă intenționați să folosiți vreun fragment din această traducere în scop comercial, vă rugăm să contactați publishing@echr.coe.int.

© Council of Europe/ European Court of Human Rights, 2013

The official languages of the European Court of Human Rights are English and French. This translation was commissioned with the support of the Human Rights Trust Fund of the Council of Europe (www.coe.int/humanrightstrustfund). It does not bind the Court, nor does the Court take any responsibility for the quality thereof. It may be downloaded from the HUDOC case-law database of the European Court of Human Rights (<http://hudoc.echr.coe.int>) or from any other database with which the Court has share it. It may be reproduced for non-commercial purposes on condition that the full title of the case is cited, together with the above copyright indication and reference to the Human Rights Trust Fund. If it is intended to use any part of this translation for commercial purposes, please contact publishing@echr.coe.int.

© Conseil de l'Europe/ Cour Européenne des Droits de l'Homme, 2013

Les langues officielles de la Cour Européenne des Droits de l'Homme sont le français et l'anglais. La présente traduction a été effectuée avec le soutien du Fonds fiduciaire pour les droits de l'homme du Conseil de l'Europe (www.coe.int/humanrightstrustfund). Elle ne lie pas la Cour, et celle-ci décline toute responsabilité quant à sa qualité. Elle peut être téléchargée à partir de HUDOC, la base de jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme (<http://hudoc.echr.coe.int>) où de toute autre base de données à laquelle HUDOC l'a communiquée. Elle peut être reproduite à des fins non commerciales, sous réserve que le titre de l'affaire soit cité en entier et s'accompagne de l'indication de copyright ci-dessus ainsi que la référence au Fonds fiduciaire pour les droits de l'homme. Toute personne souhaitant se servir de tout ou partie de la présente traduction à des fins commerciales est invitée à le signaler à l'adresse suivante: publishing@echr.coe.int.