



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

AFFAIRE A.P., M.P. et T.P. c. SUISSE

(71/1996/690/882)

ARRÊT

STRASBOURG

29 août 1997

Cet arrêt peut subir des retouches de forme avant la parution de sa version définitive dans le *Recueil des arrêts et décisions* 1997, édité par Carl Heymanns Verlag KG (Luxemburger Straße 449, D-50939 Cologne) qui se charge aussi de le diffuser, en collaboration, pour certains pays, avec les agents de vente dont la liste figure au verso.

Liste des agents de vente/List of Agents

Belgique/Belgium: Etablissements Emile Bruylant (rue de la Régence 67, B-1000 Bruxelles)

Luxembourg: Librairie Promoculture (14, rue Duchscher (place de Paris), B.P. 1142, L-1011 Luxembourg-Gare)

Pays-Bas/The Netherlands: B.V. Juridische Boekhandel & Antiquariaat A. Jongbloed & Zoon (Noordeinde 39, NL-2514 GC 's-Gravenhage)

SOMMAIRE¹

Arrêt rendu par une chambre

Suisse – sanction pénale infligée aux héritiers pour une fraude fiscale commise par le de cujus (article 130 § 1 de l'arrêté concernant la perception d'un impôt fédéral direct)

I. ARTICLE 6 § 2 DE LA CONVENTION

A. Applicabilité de l'article 6

Réaffirmation de la jurisprudence de la Cour sur la notion d'« accusation en matière pénale ».

Nature et gravité de la sanction encourue : les amendes n'étaient pas négligeables et auraient pu être quatre fois plus importantes.

Nature de l'infraction : la législation fiscale prescrit certaines conditions qu'elle assortit de sanctions - ces sanctions ne tendent pas à la réparation pécuniaire d'un préjudice, mais sont de caractère essentiellement punitif et dissuasif.

Qualification de la procédure en droit interne : importance du constat fait par le Tribunal fédéral dans l'arrêt rendu en l'espèce, à savoir que l'amende en question est de nature « pénale » et est fonction de la « culpabilité » du contribuable fautif.

Conclusion : article 6 applicable (sept voix contre deux).

B. Observation de l'article 6 § 2

Le recouvrement auprès des requérants des impôts impayés ne saurait prêter à discussion, et cela n'a pas été le cas - à vrai dire, il est normal que les dettes fiscales, à l'instar des autres dettes contractées par le *de cujus*, soient réglées par prélèvement sur la masse successorale - cependant, infliger des sanctions pénales aux survivants pour des actes apparemment commis par une personne décédée est une question différente.

Non-lieu à décider si la culpabilité du défunt a été légalement établie - la procédure en recouvrement a été engagée contre les héritiers eux-mêmes et c'est à eux que l'amende a été infligée - ils ont fait l'objet d'une sanction pénale pour une fraude fiscale imputée au défunt.

La règle fondamentale du droit pénal est que la responsabilité pénale ne survit pas à l'auteur de l'acte délictueux - règle aussi requise par la présomption d'innocence consacrée à l'article 6 § 2.

Conclusion : violation (sept voix contre deux).

1. Rédigé par le greffe, il ne lie pas la Cour.

II. ARTICLE 6 §§ 1 ET 3 DE LA CONVENTION

Vu le constat de violation de l'article 6 § 2, non-lieu à examiner les questions soulevées au regard de l'article 6 §§ 1 et 3.

Conclusion : non-lieu à examen (unanimité).

III. ARTICLE 50 DE LA CONVENTION

Frais et dépens exposés devant les organes de la Convention à rembourser.

Conclusion : Etat défendeur tenu de verser une certaine somme aux requérants (unanimité).

RÉFÉRENCES À LA JURISPRUDENCE DE LA COUR

21.2.1984, Öztürk c. Allemagne ; 24.2.1994, Bendenoun c. France

En l'affaire A.P., M.P. et T.P. c. Suisse¹,

La Cour européenne des Droits de l'Homme, constituée conformément à l'article 43 de la Convention de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales (« la Convention ») et aux clauses pertinentes de son règlement B², en une chambre composée des juges dont le nom suit :

MM. R. BERNHARDT, *président*,

L.-E. PETTITI,

C. RUSSO,

J. DE MEYER,

I. FOIGHÉL,

A.B. BAKA,

L. WILDHABER,

J. MAKARCZYK,

D. GOTCHEV,

ainsi que de MM. H. PETZOLD, *greffier*, et P.J. MAHONEY, *greffier adjoint*,

Après en avoir délibéré en chambre du conseil les 26 avril et 30 juin 1997,

Rend l'arrêt que voici, adopté à cette dernière date :

PROCÉDURE

1. L'affaire a été déférée à la Cour par la Commission européenne des Droits de l'Homme (« la Commission ») le 28 mai 1996, dans le délai de trois mois qu'ouvrent les articles 32 § 1 et 47 de la Convention. A son origine se trouve une requête (n° 19958/92) dirigée contre la Confédération suisse et dont trois ressortissants de cet Etat, M^{me} A.P., M. M.P. et M. T.P., avaient saisi la Commission le 13 mars 1992 en vertu de l'article 25.

La demande de la Commission renvoie aux articles 44 et 48 ainsi qu'à la déclaration suisse reconnaissant la juridiction obligatoire de la Cour (article 46). Elle a pour objet d'obtenir une décision sur le point de savoir si les faits de la cause révèlent un manquement de l'Etat défendeur aux exigences de l'article 6 §§ 1 et 2 de la Convention.

Notes du greffier

1. L'affaire porte le n° 71/1996/690/882. Les deux premiers chiffres en indiquent le rang dans l'année d'introduction, les deux derniers la place sur la liste des saisines de la Cour depuis l'origine et sur celle des requêtes initiales (à la Commission) correspondantes.

2. Le règlement B, entré en vigueur le 2 octobre 1994, s'applique à toutes les affaires concernant les Etats liés par le Protocole n° 9.

2. En réponse à l'invitation prévue à l'article 35 § 3 d) du règlement B, les requérants ont exprimé le désir de participer à l'instance et ont désigné leur conseil (article 31), que le président a autorisé à employer l'allemand (article 28 § 3).

3. Le 10 juin 1996, le président de la Cour, M. R. Ryssdal, a décidé qu'il y avait lieu de confier à une chambre unique (article 21 § 7 du règlement B), dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, l'examen de la présente cause et celui de l'affaire E.L., R.L. et J.O.- L. c. Suisse¹.

4. La chambre à constituer de la sorte comprenait de plein droit M. L. Wildhaber, juge élu de nationalité suisse (article 43 de la Convention), et M. R. Bernhardt, vice-président de la Cour (article 21 § 4 b) du règlement B). Le 10 juin 1996, M. Ryssdal a tiré au sort, en présence du greffier, le nom des sept autres membres, à savoir MM. L.-E. Pettiti, C. Russo, J. De Meyer, I. Foighel, A.B. Baka, J. Makarczyk et D. Gotchev (articles 43 *in fine* de la Convention et 21 § 5 du règlement B).

5. En sa qualité de président de la chambre (article 21 § 6 du règlement B), M. Bernhardt a consulté, par l'intermédiaire du greffier, l'agent du gouvernement suisse (« le Gouvernement »), l'avocat des requérants et la déléguée de la Commission au sujet de l'organisation de la procédure (articles 39 § 1 et 40). Conformément à l'ordonnance rendue en conséquence, le greffier a reçu les mémoires du Gouvernement et des requérants les 6 et 10 décembre 1996 respectivement.

6. Ainsi qu'en avait décidé le président, les débats se sont déroulés en public le 17 mars 1997, au Palais des Droits de l'Homme à Strasbourg. La Cour avait tenu auparavant une réunion préparatoire.

Ont comparu :

– *pour le Gouvernement*

- M. F. SCHÜRMAN, chef de la section des droits de l'homme
et du Conseil de l'Europe, Office fédéral de la justice, *agent*,
M. J. LINDENMANN, conseiller technique, section des droits
de l'homme et du Conseil de l'Europe, Office fédéral
de la justice,
M. P. SCHNEEBERGER, conseiller technique assistant,
division juridique, service de l'impôt fédéral direct, *conseillers* ;

– *pour la Commission*

- M^{me} J. LIDDY, *déléguée* ;

1. Affaire n° 75/1996/694/886.

– *pour les requérants*

M ^{es} H.P. DERKSEN, avocat à Wallisellen	
(pour l'affaire A.P., M.P. et T.P.),	<i>conseil,</i>
R. KÜCHLER, avocat à Lucerne	
(pour l'affaire E.L., R.L. et J.O.-L),	<i>conseil,</i>
H. HEGETSCHWEILER, avocat à Wallisellen	
(pour l'affaire A.P., M.P. et T.P.),	<i>conseiller.</i>

La Cour a entendu en leurs déclarations M^{me} Liddy, M^c Derksen, M^c Küchler et M. Schürmann.

EN FAIT

I. LES CIRCONSTANCES DE L'ESPÈCE

A. La genèse de l'affaire

7. Les requérants, tous trois citoyens suisses domiciliés dans le canton de Zurich, sont respectivement la veuve et les fils de feu M. P., décédé le 28 février 1984.

M. P. était l'unique actionnaire d'une société de construction. Les requérants sont ses seuls héritiers. L'entreprise que possède la société est gérée par les fils de M. P.

8. Le 8 mai 1984, les autorités municipales dressèrent un inventaire de la succession de M. P. Copie de ce document a été versée au dossier de la Commission ; elle porte la date du 17 mai 1984.

9. Le délai de trois mois dans lequel les requérants auraient pu répudier la succession (articles 566 § 1 et 567 § 1 du code civil suisse – paragraphe 24 ci-dessous) expira, semble-t-il, le 28 mai 1984.

10. Entre le 1^{er} et le 3 octobre 1985, le fisc examina les registres de la société. Il en ressortait que, sur plusieurs années, M. P. s'était approprié certains arriérés de paiement dus à la société et ne les avait pas déclarés comme revenus, se soustrayant ainsi à l'impôt à la fois cantonal et fédéral.

11. Les services fiscaux cantonaux et fédéraux engagèrent chacun contre les requérants une procédure en recouvrement de l'impôt impayé, et leur imposèrent simultanément des amendes pour fraude fiscale.

12. Il semble que les requérants aient coopéré avec ces services en leur fournissant les informations nécessaires à une évaluation exacte des sommes dues. Ils s'opposèrent cependant aux amendes infligées et se pourvurent devant les tribunaux compétents, se déclarant innocents de l'infraction fiscale commise par M. P.

13. La procédure cantonale prit fin le 2 novembre 1989 avec un jugement du tribunal administratif du canton de Zurich. Cette juridiction estima que c'était un principe de droit pénal dans un Etat de droit que de ne pas punir l'innocent et - renversant sa jurisprudence - elle déclara qu'il était dès lors illégal d'imposer des amendes aux héritiers pour une fraude fiscale commise par le *de cujus*.

B. La procédure au niveau fédéral

14. Le 16 janvier 1990, la Direction de l'impôt fédéral direct de l'Office cantonal des impôts de Zurich, se prononçant sur la réclamation déposée par les requérants, procéda à l'évaluation de l'impôt fédéral direct illégalement soustrait par M. P. pour les exercices 1981-1982 et 1983-1984, et infligea aux requérants des amendes s'élevant à 3 875,85 francs suisses (CHF) pour 1981-1982 et 2 882,90 CHF pour 1983-1984. Elle motiva ainsi sa décision :

« En procédant à une déclaration inexacte, le contribuable a retenu à son profit des impôts dus à l'Etat et s'est ainsi rendu coupable de soustraction fiscale. En vertu des articles 130 § 1 et 129 § 1 de l'arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct – « l'arrêté » –, ses héritiers doivent donc payer, outre les impôts ainsi retenus, une amende pouvant atteindre le quadruple du montant de ceux-ci. Pour l'exercice fiscal 1981-1982, au cours duquel la soustraction a porté sur plus de 5/10^e de l'impôt dû, l'amende est fixée à 1,5 fois la somme détournée. Pour l'exercice 1983-1984, au cours duquel plus de 3/10^e de l'impôt dû ont été soustraits, l'amende est fixée à 1,3 fois la somme détournée. Toutefois, comme on peut constater que les héritiers ont fait tout leur possible pour redresser la déclaration inexacte, l'amende est ramenée à un quart de la somme due. »

L'Office cantonal des impôts refusa de suivre le précédent de l'arrêt rendu par le tribunal administratif du canton de Zurich le 2 novembre 1989 (paragraphe 13 ci-dessus), au motif qu'il ne pouvait pas s'écarter des dispositions très claires d'une loi fédérale tant que leur inconstitutionnalité n'avait pas été établie.

15. Les requérants attaquèrent cette décision devant la commission fédérale de recours en matière fiscale du canton de Zurich, en invoquant notamment l'article 6 § 2 de la Convention.

16. La commission se prononça le 19 septembre 1990.

Elle annula l'évaluation faite pour l'exercice 1981-1982 au motif qu'elle n'avait pas été légalement communiquée aux requérants dans le délai de prescription de cinq ans (article 134 de l'arrêté).

Elle confirma en revanche l'évaluation faite pour 1983-1984. Dans ce contexte, la commission de recours déclara que l'on ne pouvait directement invoquer l'article 6 § 2 que dans la mesure où il fournissait des garanties complémentaires à celles de la Constitution fédérale - ce qui n'était pas le cas.

Dans un *obiter dictum*, la commission fédérale de recours fit une distinction entre la présomption d'innocence et le principe que seul le coupable doit être puni. L'obligation pour les héritiers d'acquitter les amendes encourues par le contribuable, qui ne heurtait pas ce dernier principe - tel que l'interprète le droit interne et qu'il a été appliqué au défunt - n'était pas non plus nécessairement contraire à la présomption d'innocence.

17. Le 21 décembre 1990, les requérants déposèrent devant le Tribunal fédéral un recours de droit administratif.

Réitérant leur opposition aux amendes, ils prétendaient en outre avoir droit, en vertu de l'article 6 §§ 1 et 3 de la Convention, à faire entendre publiquement leur cause et à se voir reconnaître les droits de la défense.

18. La commission fédérale de recours en matière fiscale à Zurich, et l'Administration fédérale des contributions, invitées à soumettre des observations écrites conformément à l'article 110 de la loi fédérale d'organisation judiciaire (paragraphe 28 ci-dessous), exprimèrent l'avis qu'il fallait rejeter le recours. La Direction de l'impôt fédéral direct de l'Office cantonal des impôts de Zurich, également priée de présenter des observations, déclina l'invitation.

19. Le Tribunal fédéral rejeta le recours sans tenir d'audience (article 109 de la loi fédérale d'organisation judiciaire - paragraphe 29 ci-dessous) par un arrêt rendu le 5 juillet 1991 et signifié aux requérants le 16 octobre. Ses motifs étaient notamment les suivants :

« Contrairement aux arriérés d'imposition, l'amende pour soustraction fiscale (sauf dans la mesure où elle peut englober l'intérêt moratoire), prévue à l'article 129 de l'arrêté concernant la perception d'un impôt fédéral direct, est de nature pénale (...). Au surplus, la définition de la soustraction fiscale exige que le débiteur soit coupable, soit par commission soit par omission, de manquement à ses obligations ayant conduit à une taxation insuffisante.

Toutefois, eu égard au principe de transmission aux héritiers des obligations fiscales (...), ceux-ci, aux termes de l'article 130 § 1 de l'arrêté précité, répondent de l'impôt soustrait et des amendes encourues par le défunt jusqu'à concurrence de leur part successorale, même si aucune faute ne leur est imputable. En effet, la disposition applicable de l'arrêté énonce expressément que les héritiers, indépendamment de toute faute de leur part, se substituent au défunt, y compris quant aux amendes fiscales. Les requérants ne sauraient donc invoquer, pour s'exonérer de leur responsabilité en tant qu'héritiers, la présomption d'innocence consacrée par l'article 6 de la Convention,

laquelle ne s'applique qu'aux personnes accusées d'une infraction (...). De même, dans les circonstances de l'espèce, les requérants ne sauraient se prévaloir des principes généraux de droit pénal qu'ils invoquent. »

Le Tribunal fédéral ne se prononça pas sur les griefs tirés par les requérants de l'article 6 §§ 1 et 3.

II. LE DROIT INTERNE PERTINENT

A. L'arrêté concernant la perception d'un impôt fédéral direct

20. A l'époque des faits, la fraude fiscale était sanctionnée par une amende pouvant aller jusqu'au quadruple du montant soustrait à l'impôt et s'ajoutant à la somme due (article 129 § 1 de l'arrêté).

21. L'article 130 § 1 disposait notamment :

« Si la soustraction n'est découverte qu'après la mort du contribuable, la procédure est engagée et poursuivie contre ses héritiers et ceux-ci répondent solidairement de l'impôt soustrait et des amendes encourues par le défunt jusqu'à concurrence du montant de leur part héréditaire, même si aucune faute ne leur est imputable. »

B. Le code civil suisse

22. Selon l'article 537 § 1 du code civil suisse, la succession s'ouvre par la mort du *de cuius*.

23. Les parties pertinentes de l'article 560 sont ainsi libellées :

« 1. Les héritiers acquièrent de plein droit l'universalité de la succession dès que celle-ci est ouverte.

2. Ils sont saisis des créances et actions, des droits de propriété et autres droits réels, ainsi que des biens qui se trouvaient en la possession du défunt, et ils sont personnellement tenus de ses dettes ; le tout sous réserve des exceptions prévues par la loi. »

24. Aux termes de l'article 566 § 1, les héritiers ont la faculté de répudier la succession. Le délai pour le faire est de trois mois (article 567 § 1).

C. La procédure

25. Le contribuable avait la faculté de présenter une réclamation sur l'évaluation d'un impôt fédéral direct auprès de l'autorité de taxation (article 105 de l'arrêté).

26. La décision rendue dans la procédure de réclamation était susceptible d'appel devant la commission cantonale de recours en matière fiscale (article 106 de l'arrêté). L'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct et l'Administration fédérale des contributions pouvaient également former un recours (article 107).

27. La décision de la commission fédérale de recours peut être attaquée par un recours de droit administratif devant le Tribunal fédéral (article 98 e) de la loi fédérale d'organisation judiciaire). Ledit recours pouvait à l'époque être formé tant par le contribuable que par l'Administration fédérale des contributions (article 112 de l'arrêté).

28. Si le Tribunal fédéral ordonne un échange d'écritures, il invite l'autorité qui a pris la décision à lui communiquer le dossier (article 110 § 2 de la loi fédérale d'organisation judiciaire), et demande simultanément qu'elle soumette des observations écrites (article 110 § 1).

L'autorité cantonale de dernière instance est, elle aussi, invitée à présenter des observations (article 110 § 3), ainsi que l'Administration fédérale qui aurait pu de même former un recours (article 110 § 1).

29. A l'époque des événements litigieux, l'article 109 § 1 de la loi fédérale d'organisation judiciaire permettait à une chambre du Tribunal fédéral composée de trois juges de rejeter sans audience un recours de droit administratif manifestement mal fondé, à condition de prendre cette décision à l'unanimité.

D. Le code pénal suisse

30. Aux termes de l'article 333 § 1 du code pénal suisse, les dispositions générales de ce code s'appliquent aux infractions interdites par d'autres lois fédérales, sauf à celles-ci à en disposer autrement.

31. Selon l'article 48 § 3 du même code, l'amende est éteinte par la mort du condamné.

Cependant, conformément à l'article 333 § 1 du même code, l'article 130 § 1 de l'arrêté (paragraphe 21 ci-dessus) déroge à ce principe en tant que *lex specialis*.

E. Développements ultérieurs

32. L'article 179 § 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 1995, dispose que les héritiers répondent notamment des amendes devenues définitives. En vertu de l'article 179 § 2, si la procédure pour fraude fiscale a été close après le décès du contribuable, les héritiers ne sont pas tenus de payer l'amende, pour autant qu'ils ne soient en rien responsables, et doivent faire leur possible pour permettre au fisc de procéder avec exactitude à la taxation.

PROCÉDURE DEVANT LA COMMISSION

33. M^{me} A.P., M. M.P. et M. T.P. ont introduit leur requête devant la Commission le 13 mars 1992. Ils invoquaient l'article 6 §§ 1 et 2 de la Convention en se plaignant de leur condamnation, indépendamment de toute faute de leur part, pour une infraction qu'aurait commise M. P., ainsi que de l'absence de débats publics et équitables devant un tribunal indépendant et impartial établi par la loi.

34. La Commission a retenu la requête (n° 19958/92) le 16 octobre 1995. Dans son rapport du 18 avril 1996 (article 31), elle formule l'avis qu'il y a eu violation de l'article 6 § 1 de la Convention faute d'une audience publique (vingt voix contre huit), mais qu'il n'y a pas eu violation de l'article 6 § 2 (dix-sept voix contre onze). Le texte intégral de son avis et des huit opinions séparées dont il s'accompagne figure en annexe au présent arrêt¹.

CONCLUSIONS PRÉSENTÉES À LA COUR PAR LE GOUVERNEMENT

35. A l'audience, l'agent du Gouvernement a prié la Cour de conclure à l'absence de violation de l'article 6.

EN DROIT

I. SUR LA VIOLATION ALLÉGUÉE DE L'ARTICLE 6 § 2 DE LA CONVENTION

36. Les requérants allèguent qu'indépendamment de toute faute de leur part, ils ont été condamnés pour une infraction qui aurait été commise par quelqu'un d'autre. Cette condamnation serait contraire à l'article 6 § 2 de la Convention, ainsi libellé :

« Toute personne accusée d'une infraction est présumée innocente jusqu'à ce que sa culpabilité ait été légalement établie. »

Ni le Gouvernement ni la Commission ne souscrivent à cette thèse.

1. *Note du greffier* : pour des raisons d'ordre pratique il n'y figurera que dans l'édition imprimée (*Recueil des arrêts et décisions* 1997), mais chacun peut se le procurer auprès du greffe.

A. Sur l'applicabilité de l'article 6

37. Selon le point de vue du Gouvernement – que la Commission partage en substance –, l'article 6 ne s'applique pas en l'occurrence puisque aucune « accusation en matière pénale » n'a été portée contre les requérants.

Le Gouvernement souligne que, dans des affaires comme celle-ci, il n'est pas question de culpabilité personnelle des héritiers. C'est pourquoi nulle inscription n'a été portée au casier judiciaire d'aucun des héritiers.

Il s'agissait plutôt de prouver la culpabilité du défunt. Qu'une procédure ait été engagée contre les héritiers s'explique par le fait qu'en droit suisse la succession n'a pas la personnalité juridique, si bien que l'actif et le passif du défunt reviennent directement aux héritiers.

En outre, les héritiers eux-mêmes ne répondent de l'impôt soustrait et des amendes encourues que jusqu'à concurrence du montant de leur part successorale et peuvent d'ailleurs échapper à cette responsabilité en répudiant la succession.

38. Selon les requérants, la caractéristique essentielle de l'affaire est que la fraude fiscale commise par le *de cuius* constitue le fondement de l'amende qui leur a été infligée. Si l'infraction avait été découverte du vivant de son auteur, c'est lui qui aurait reçu l'amende à titre de sanction pénale.

Le fait qu'aucune inscription ne figure au casier judiciaire des héritiers n'est pas pertinent car dans certains cas (par exemple, pour des infractions mineures) aucune mention de ce genre n'est portée même concernant le coupable.

La possibilité de renoncer à la succession ne saurait non plus entrer en ligne de compte car la période pendant laquelle la répudiation était possible avait expiré longtemps avant que ne soit découverte la fraude fiscale commise par le défunt. Dès lors, échapper de la sorte à l'amende n'a jamais été une possibilité offerte aux requérants.

39. La Cour réaffirme l'autonomie de la notion « d'accusation en matière pénale » telle que la conçoit l'article 6. Dans sa jurisprudence, elle a établi qu'il faut tenir compte de trois critères pour décider si une personne est « accusée d'une infraction pénale » au sens de l'article 6 : d'abord la classification de l'infraction au regard du droit national, puis la nature de l'infraction et, enfin, la nature et le degré de gravité de la sanction que risquait de subir l'intéressé (voir, entre autres, l'arrêt Öztürk c. Allemagne du 21 février 1984, série A n° 73, p. 18, § 50).

40. En ce qui concerne la nature et la gravité de la sanction encourue, l'amende n'était pas négligeable, estime la Cour : elle s'éleva finalement à 3 875,85 CHF pour l'exercice 1981–1982 et 2 882,90 CHF pour 1983–1984 (paragraphe 14 ci-dessus). Du reste, en fixant ces chiffres, les autorités ont pris en compte l'attitude coopérative des requérants ; les amendes auraient pu en fait atteindre le quadruple de leur montant final (paragraphe 14 ci-dessus).

41. Au sujet de la nature de l'infraction, la Cour relève que la législation fiscale prescrit certaines conditions et assortit cette exigence de sanctions. Or les sanctions, qui, en l'espèce, revêtent la forme d'amendes, ne tendent pas à la réparation pécuniaire d'un préjudice, mais ont un caractère essentiellement punitif et dissuasif (voir, *mutatis mutandis*, l'arrêt Bendenoun c. France du 24 février 1994, série A n° 284, p. 20, § 47).

42. Quant à la qualification de la procédure en droit interne, la Cour attache de l'importance au constat fait par la plus haute juridiction du pays, le Tribunal fédéral, dans l'arrêt qu'il a rendu en l'espèce, à savoir que l'amende en question était de nature « pénale » et fonction de la « culpabilité » du contribuable fautif (paragraphe 19 ci-dessus).

43. Vu les caractéristiques exposées ci-dessus, la Cour estime que l'article 6 trouve à s'appliquer sous son volet pénal.

En conséquence, la question se pose de savoir si l'article 6 § 2 a été respecté.

B. Sur l'observation de l'article 6 § 2

44. Les requérants soutiennent avoir été contraints par une présomption légale d'assumer la responsabilité pénale d'une fraude fiscale qu'aurait commise le défunt, M. P.

Si, comme en l'espèce, les personnes concernées font de leur mieux pour aider les autorités à procéder à une évaluation exacte de l'arriéré d'impôt, l'amende doit être réduite mais néanmoins infligée. En conséquence, alors que les intéressés étaient eux-mêmes sans reproche, ils n'ont pas pu éviter de se voir infliger l'amende pour une infraction commise par M. P.

En outre, leur imposer l'amende présuppose la condamnation tacite du défunt sans aucun contrôle juridictionnel.

45. Le Gouvernement, rejoint en substance par la Commission, estime que la culpabilité du défunt a été légalement établie par la décision rendue par la commission fédérale de recours en matière fiscale du canton de Zurich le 19 septembre 1990 (paragraphe 15 et 16 ci-dessus).

Il n'était pas question de punir les requérants pour des actes délictueux commis par le défunt, mais plutôt de faire retomber sur les héritiers la responsabilité de la personne qui s'est soustraite à l'impôt. Cela ressortirait clairement du fait que les requérants n'auraient pas eu à payer l'amende s'ils avaient renoncé à la succession et qu'en tout état de cause, ils n'étaient tenus que jusqu'à hauteur du montant de leur part successorale.

46. La Cour relève que le recouvrement auprès des requérants des impôts impayés ne saurait prêter à discussion, ce qui n'a d'ailleurs pas été le cas. Elle trouve à vrai dire normal que les dettes fiscales, à l'instar des autres dettes contractées par le *de cuius*, soient réglées par prélèvement sur la masse successorale.

Cependant, infliger des sanctions pénales aux survivants pour des actes apparemment commis par une personne décédée est une question différente. Une telle situation appelle un examen attentif de la part de la Cour.

47. En l'espèce, la Cour n'estime pas nécessaire de décider si la culpabilité du défunt a été légalement établie.

Conformément à l'article 130 § 1 de l'arrêté concernant la perception d'un impôt fédéral direct, la procédure en recouvrement fut engagée contre les requérants eux-mêmes et c'est à eux que les amendes furent infligées (paragraphe 11 et 21 ci-dessus).

Il faut dès lors admettre que, indépendamment du point de savoir si feu M. P. était ou non réellement coupable, les requérants ont fait l'objet d'une sanction pénale pour une fraude fiscale imputée au défunt.

48. Or il existe une règle fondamentale du droit pénal, selon laquelle la responsabilité pénale ne survit pas à l'auteur de l'acte délictueux. C'est ce que reconnaît en fait, en Suisse, le droit pénal général, notamment l'article 48 § 3 du code pénal, aux termes duquel l'amende tombe si le condamné vient à décéder (paragraphe 31 ci-dessus).

De l'avis de la Cour, cette règle est aussi requise par la présomption d'innocence consacrée à l'article 6 § 2 de la Convention. Hériter de la culpabilité du défunt n'est pas compatible avec les normes de la justice pénale dans une société régie par la prééminence du droit. Il y a dès lors eu violation de l'article 6 § 2.

II. SUR LES VIOLATIONS ALLÉGUÉES DE L'ARTICLE 6 §§ 1 ET 3 DE LA CONVENTION

49. Les requérants se plaignent en outre de n'avoir pas bénéficié d'une audience devant un tribunal indépendant et impartial et de n'avoir pas eu la possibilité d'exercer leur droit à la défense, contrairement à l'article 6 §§ 1 et 3, dont les parties pertinentes sont ainsi libellées :

« 1. Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement (...) par un tribunal (...) qui décidera (...) du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle (...)

(...)

3. Tout accusé a droit notamment à :

(...)

c) se défendre lui-même ou avoir l'assistance d'un défenseur de son choix (...)

(...) »

50. Ayant conclu que l'amende pénale infligée aux requérants constituait une violation de l'article 6 § 2, la Cour n'estime pas nécessaire d'examiner ces questions.

III. SUR L'APPLICATION DE L'ARTICLE 50 DE LA CONVENTION

51. L'article 50 de la Convention dispose :

« Si la décision de la Cour déclare qu'une décision prise ou une mesure ordonnée par une autorité judiciaire ou toute autre autorité d'une Partie Contractante se trouve entièrement ou partiellement en opposition avec des obligations découlant de la (...) Convention, et si le droit interne de ladite Partie ne permet qu'imparfaitement d'effacer les conséquences de cette décision ou de cette mesure, la décision de la Cour accorde, s'il y a lieu, à la partie lésée une satisfaction équitable. »

Les requérants ne présentent de demande ni pour le préjudice subi ni pour les frais et dépens encourus dans la procédure interne.

A. Frais et dépens

52. Au titre des frais et dépens exposés dans la procédure devant les institutions de Strasbourg, les intéressés réclament 7 000 francs suisses (CHF).

53. Le Gouvernement estime qu'un chiffre de 3 000 CHF pour la procédure menée à Strasbourg serait raisonnable.

La déléguée de la Commission ne se prononce pas sur ce point.

54. La Cour a la conviction que les frais indiqués ont été nécessairement exposés et elle estime que la somme réclamée est raisonnable. Elle accueille donc la demande en entier.

B. Intérêts moratoires

55. Selon les renseignements dont dispose la Cour, le taux légal applicable en Suisse à la date d'adoption du présent arrêt est de 5 % l'an.

PAR CES MOTIFS, LA COUR

1. *Dit*, par sept voix contre deux, que l'article 6 § 2 s'applique en l'espèce et a été violé ;
2. *Dit*, à l'unanimité, qu'il n'y a pas lieu d'examiner les allégations de violation de l'article 6 §§ 1 et 3 de la Convention ;
3. *Dit*, à l'unanimité,
 - a) que l'Etat défendeur doit verser aux requérants, dans les trois mois, 7 000 (sept mille) francs suisses pour les frais et dépens exposés dans la procédure devant les organes de Strasbourg ;
 - b) que ce montant sera à majorer d'un intérêt annuel de 5 % à compter de l'expiration dudit délai et jusqu'au versement.

Fait en français et en anglais, puis prononcé en audience publique au Palais des Droits de l'Homme, à Strasbourg, le 29 août 1997.

Signé : Rudolf BERNHARDT
Président

Signé : Herbert PETZOLD
Greffier

Au présent arrêt se trouve joint, conformément aux articles 51 § 2 de la Convention et 55 § 2 du règlement B, l'exposé des opinions séparées suivantes :

- opinion concordante de M. De Meyer ;
- opinion dissidente de M. Baka, à laquelle se rallie M. Bernhardt.

Paraphé : R. B.
Paraphé : H. P.

OPINION CONCORDANTE DE M. LE JUGE DE MEYER

Une amende fiscale a, par sa nature même, le caractère d'une peine, aussi bien que toute autre sanction infligée à quelqu'un en raison d'un comportement considéré comme répréhensible. Il n'était pas nécessaire de recourir aux critères contestables¹ de l'arrêt Engel et autres c. Pays-Bas² pour le constater.

1. Voir à ce sujet mon opinion dissidente concernant l'affaire Putz c. Autriche, arrêt du 22 février 1996, *Recueil des arrêts et décisions* 1996-I, p. 329.

2. Arrêt du 8 juin 1976, série A n° 22.

OPINION DISSIDENTE DE M. LE JUGE BAKA,
À LAQUELLE SE RALLIE M. LE JUGE BERNHARDT

(Traduction)

Contrairement à la majorité de la Cour, je me suis prononcé contre le constat de violation de l'article 6 § 2 de la Convention.

J'estime en effet que l'amende infligée en l'espèce aux héritiers était de nature fiscale et non point pénale. Ce type d'amende vise à prévenir la fraude fiscale. Ce faisant, son objectif principal est de protéger les intérêts financiers de l'Etat et, plus largement, ceux de la société. Son caractère punitif indéniablement sévère s'explique non seulement par la nécessité de sanctionner le contrevenant pour l'impôt soustrait, mais aussi par celle de dissuader d'une part le fautif, en le sanctionnant financièrement, de commettre de nouvelles infractions et, d'autre part, les autres contribuables de se dérober à l'impôt à l'avenir.

En l'espèce, les requérants avaient l'obligation d'acquitter l'impôt soustrait et l'amende non pas en raison de leur comportement, mais en vertu de l'article 560 § 2 du code civil suisse, selon lequel les héritiers « (...) sont personnellement tenus [des] dettes [du défunt] ». Le fait que l'amende - que les héritiers de M. P. étaient censés payer pour la soustraction fiscale frauduleuse commise par le *de cuius* - ait été réduite à un quart de la somme prévue montre que les services fiscaux ont cherché à atténuer la composante punitive de l'amende tout en maintenant une partie de ses caractéristiques plus générales de dissuasion.

La nature foncièrement fiscale de l'amende se trouve corroborée aussi par le fait que les requérants n'ont jamais été accusés d'avoir commis une infraction pénale liée à la fraude fiscale du défunt. On ne saurait dire que « [l]e fait qu'aucune inscription ne figure au casier judiciaire des héritiers n'est pas pertinent car dans certains cas (par exemple, pour des infractions mineures) aucune mention de ce genre n'est portée même concernant le coupable » (paragraphe 38 de l'arrêt). Il est plus juste en revanche de souligner que si le montant inexact du revenu déclaré était important et si l'amende infligée n'était « pas négligeable » (paragraphe 40 de l'arrêt), aucune inscription n'a été faite au casier judiciaire des héritiers de M. P., ce qui exclut dès lors l'hypothèse que l'amende fût de nature pénale.

Quant à la qualification de la procédure en droit interne, à mon sens, lorsque le Tribunal fédéral suisse dit que l'amende en question était de nature « pénale » et fonction de la « culpabilité » du contribuable, il ne faut pas en déduire qu'il place l'amende dans la catégorie pénale. Ces propos soulignent simplement la composante « pénale » punitive de l'amende fiscale infligée pour fraude fiscale.

ARRÊT A.P., M.P. ET T.P. c. SUISSE – OPINION DISSIDENTE
DE M. LE JUGE BAKA, À LAQUELLE SE RALLIE M. LE JUGE BERNHARDT

Il en découle qu'à mon avis l'article 6 § 2 de la Convention ne s'applique pas en l'espèce, les requérants n'ayant pas été accusés d'une infraction pénale comme l'exige cette disposition.