



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

PREMIÈRE SECTION
[Dans sa composition antérieure au 1^{er} novembre 2001]

AFFAIRE JANOSEVIC c. SUÈDE

(Requête n° 34619/97)

ARRET

STRASBOURG

23 juillet 2002

DÉFINITIF

21/05/2003

En l'affaire Janosevic c. Suède,

La Cour européenne des Droits de l'Homme (première section), siégeant en une chambre composée de :

M^{mes} W. THOMASSEN, *présidente*,

E. PALM,

MM. GAUKUR JÖRUNDSSON,

R. TÜRMEEN,

C. BÎRSAN,

J. CASADEVALL,

R. MARUSTE, *juges*,

et de M. M. O'BOYLE, *greffier de section*,

Après en avoir délibéré en chambre du conseil les 10 juin et 9 juillet 2002,

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

PROCÉDURE

1. A l'origine de l'affaire se trouve une requête (n° 34619/97) dirigée contre le Royaume de Suède et dont un ressortissant de cet Etat, M. Velimir Janosevic (« le requérant »), avait saisi la Commission européenne des Droits de l'Homme (« la Commission ») le 28 novembre 1996 en vertu de l'ancien article 25 de la Convention de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales (« la Convention »).

2. Le requérant alléguait une atteinte à ses droits garantis par l'article 6 de la Convention au motif que les décisions prises par l'administration fiscale quant à ses impôts et majorations d'impôt avaient été exécutées avant qu'un tribunal n'ait statué sur le litige.

3. La requête a été transmise à la Cour le 1^{er} novembre 1998, date d'entrée en vigueur du Protocole n° 11 à la Convention (article 5 § 2 dudit Protocole).

4. La requête a été attribuée à la première section de la Cour (article 52 § 1 du règlement). Au sein de celle-ci, la chambre chargée d'examiner l'affaire (article 27 § 1 de la Convention) a été constituée conformément à l'article 26 § 1 du règlement.

5. Une audience s'est déroulée en public au Palais des Droits de l'Homme, à Strasbourg, le 26 septembre 2000 (article 59 § 2 du règlement).

Ont comparu :

- *pour le Gouvernement suédois (« le Gouvernement »)*
 - M^{me} I. KALMERBORN, ministère des Affaires étrangères, *agent,*
 - M. A. LINDGREN, ministère de la Justice,
 - M^{me} A. LUNDQVIST, ministère de la Justice,
 - M. P. KINDLUND, ministère des Finances,
 - M^{me} M. JÖNSSON, ministère des Finances, *conseillers ;*

- *pour le requérant*
 - M. J. THÖRNHAMMAR, *conseil,*
 - M^{me} N. KAMTSAN, *conseillère.*

La Cour a entendu en leurs déclarations M. Thörnhammar et M^{me} Kalmerborn.

6. Par une décision du 26 septembre 2000, postérieure à l'audience, la chambre a déclaré la requête recevable.

7. Le requérant et le Gouvernement ont déposé des observations écrites sur le fond de l'affaire (article 59 § 1 du règlement).

EN FAIT

I. LES CIRCONSTANCES DE L'ESPÈCE

A. Décisions de l'administration fiscale quant aux impôts et majorations d'impôt

8. A l'automne 1995, dans le cadre d'une enquête de grande ampleur sur les sociétés de taxis, l'administration fiscale (*skattemyndigheten*) du département de Stockholm effectua un contrôle de la société du requérant. Ayant découvert au cours de ce contrôle certaines irrégularités dans les déclarations fiscales pour l'exercice 1994, l'administration fiscale émit le 1^{er} décembre 1995 un rapport comportant une notification de redressement et invita le requérant à présenter ses observations. Celui-ci contesta le rapport et demanda que d'autres mesures d'enquête fussent prises.

9. Compte tenu des conclusions du contrôle et des observations du requérant, l'administration fiscale – par des décisions des 22 et 27 décembre 1995 – procéda à une imposition supplémentaire de 286 859 couronnes suédoises (SEK) pour ce qui est de l'impôt sur le revenu, de 192 866 SEK en ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée (*mervärdesskatt* – TVA) et

de 253 783 SEK quant aux cotisations patronales (*arbetsgivaravgifter*). De plus, étant donné que les renseignements fournis par l'intéressé dans ses déclarations fiscales s'étaient révélés inexacts et qu'elle avait procédé à un redressement dans le cadre d'une procédure d'imposition discrétionnaire, l'administration fiscale lui ordonna de payer des majorations d'impôt (*skattetillägg, avgiftstillägg*) correspondant à 20 ou 40 % du nouveau montant de l'impôt à payer, selon le type d'impôt. Les impôts complémentaires infligés au requérant, intérêts et majorations compris, se montaient au total à 1 020 300 SEK, dont 161 261 SEK de majoration. Les sommes relatives à la TVA et aux cotisations patronales étaient exigibles au 5 janvier 1996 et celles relatives à l'impôt sur le revenu au 10 avril 1996.

B. Demande de sursis à exécution

10. Affirmant que les informations utilisées par elle pour calculer l'assiette de sa société étaient inexactes, le requérant écrivit à l'administration fiscale le 8 mars 1996 pour lui demander de revoir ses décisions. Comme il risquait d'être mis en faillite avant que les tribunaux n'eussent statué sur le point de savoir s'il était redevable de l'impôt, il demanda également un sursis à exécution concernant les sommes exigées. Cette requête était motivée par le fait que ni un appel à un tribunal ni une demande de réexamen par l'administration fiscale n'avaient en soi d'effet suspensif sur l'obligation de payer les impôts et majorations dus par suite des décisions incriminées.

11. Par des lettres du 19 avril 1996 adressées à l'avocat du requérant, l'administration fiscale répondit en ces termes à la demande de sursis à exécution :

« (...) l'administration fiscale considère que les conditions préalables à l'octroi d'un sursis à exécution, énoncées à l'article 49, paragraphe 1, alinéas 2 ou 3, de la loi sur le recouvrement des impôts [*Uppbördslagen*, 1953:272], sont remplies.

Conformément à l'article 49, paragraphe 2, de ladite loi, l'administration fiscale peut exiger dans certains cas qu'une sûreté soit fournie pour tout montant au sujet duquel est demandé un sursis à exécution.

Eu égard aux renseignements figurant dans la déclaration fiscale [du requérant] et aux autres circonstances de l'affaire, l'administration fiscale considère que la capacité de payer [du requérant] suscite des doutes sérieux.

L'administration fiscale estime que [le requérant] doit fournir une sûreté pour le montant (...) au sujet duquel il a demandé un sursis à exécution. Seule une garantie bancaire sera acceptée à titre de sûreté.

Vous êtes invité par la présente à fournir une telle sûreté. Vous avez pour cela jusqu'au 8 mai 1996 au plus tard.

Dans le cas où vous ne fourniriez pas la sûreté demandée dans le délai prescrit, l'administration fiscale rejeterait votre demande. »

12. Par des décisions du 21 mai 1996, l'administration fiscale rejeta la demande du requérant tendant à l'obtention d'un sursis à exécution car il n'avait pas fourni de sûreté.

13. Le requérant fit appel de ces décisions devant le tribunal administratif (*länsrätten*) du département de Stockholm, en faisant valoir qu'il convenait de le dispenser de l'obligation de fournir une sûreté et de lui accorder un sursis à exécution. Ses deux demandes reposaient sur l'argument selon lequel il serait déraisonnable et contraire à l'article 6 de la Convention d'engager contre lui une procédure d'exécution avant qu'un tribunal n'eût tranché la question de savoir s'il était tenu de payer les sommes en question.

14. Par des jugements du 11 juillet 1996, le tribunal administratif départemental confirma les décisions prises par l'administration fiscale le 21 mai 1996. Le tribunal nota d'emblée que les conditions de forme préalables à l'octroi d'un sursis à exécution, prévues à l'article 49 § 1, alinéa 3, de la loi sur le recouvrement des impôts, étaient remplies. Toutefois, souscrivant aux motifs avancés par l'administration fiscale, il jugea que le requérant ne pourrait se voir accorder un tel sursis que s'il fournissait une sûreté.

15. Le requérant, sans donner de sûreté, sollicita l'autorisation de former un recours. Le 21 mai 1997, la cour administrative d'appel (*kammarrätten*) de Stockholm lui refusa la permission de faire appel des jugements du tribunal administratif départemental. La Cour administrative suprême (*regeringsrätten*) rejeta sa demande en vue d'être habilité à contester la décision de la cour d'appel le 3 novembre 1998.

C. Procédure d'exécution

16. En février 1996 fut enregistré l'arriéré du requérant en matière de TVA, de cotisations patronales et des majorations et intérêts y afférents découlant des décisions de l'administration fiscale. Les sommes relatives à l'impôt sur le revenu n'étaient exigibles qu'au 10 avril 1996.

17. Le 29 mars 1996, le service de l'exécution (*kronofogdemyndigheten*) du département de Stockholm, représentant l'Etat, soumit une demande au tribunal de district (*tingsrätten*) de Huddinge pour obtenir que fût prononcée la faillite du requérant. D'après une déclaration présentée par ce bureau, les impôts dus par le requérant au 22 mars 1996 se montaient à 653 144 SEK, y compris la pénalité pour retard de paiement (*dröjsmålsavgifter*) qui avait commencé à courir depuis la date la plus tardive à laquelle le versement aurait dû être effectué. Cette somme comprenait 89 323 SEK de majoration, plus 6 % de pénalité de retard. Le service nota que, selon les résultats d'une enquête, le requérant ne possédait

que quelques véhicules dont la valeur était insuffisante pour couvrir ses dettes.

18. L'intéressé fut convoqué par le tribunal de district le 23 avril 1996. Le tribunal commença à examiner l'affaire mais, sur l'insistance du requérant – qui invoqua le fait que sa demande de sursis à exécution était toujours pendante devant l'administration fiscale –, ajourna la procédure de faillite jusqu'au 21 mai 1996, date à laquelle il tint une seconde audience en l'affaire. Lorsqu'il comparut devant le tribunal, le requérant déclara qu'il n'était pas en mesure de satisfaire à la condition mise par l'administration fiscale à l'octroi d'un sursis à exécution, à savoir fournir une sûreté. Par une décision du 10 juin 1996, après avoir rejeté une nouvelle demande d'ajournement présentée par le requérant, le tribunal de district prononça la faillite. Il s'appuya pour cela sur le fait que, en vertu de l'article 103 de la loi sur le recouvrement des impôts, le requérant était dans l'obligation de payer la dette, qu'il ne pouvait fournir la sûreté demandée pour obtenir un sursis à exécution et devait être considéré comme insolvable faute de posséder des actifs saisissables.

19. Le requérant s'adressa à la cour d'appel de Svea (*Svea hovrätt*) ; il argua notamment que la décision du tribunal de district constituait une violation de l'article 6 de la Convention car la procédure d'exécution avait pu se poursuivre sans que compte fût tenu du fait qu'il avait contesté les décisions de l'administration fiscale exigeant de lui des impôts et majorations.

20. La cour d'appel débouta le requérant le 18 juin 1996. La Cour suprême (*Högsta domstolen*) lui refusa le 18 septembre 1996 l'autorisation de contester la décision de la cour d'appel.

21. Selon un rapport du syndic de faillite du 30 janvier 1998, le requérant avait vendu tous ses véhicules, à l'exception d'une voiture qui lui avait été louée et n'avait pas de valeur résiduelle, peu avant qu'il ne fût déclaré en faillite. La valeur des autres actifs énumérés dans le bilan de liquidation était estimée à 8 800 SEK, alors que la dette se montait à 1 690 000 SEK environ.

22. Le 18 février 1998, la procédure de faillite fut close par manque d'actifs.

23. Conformément à l'article 3 de la loi sur la prescription des créances fiscales (*Lagen om preskription av skattefordringar m.m.*, 1982:188), la totalité de la dette fut prescrite le 31 décembre 2001, à la fin de la cinquième année suivant la date à laquelle elle était exigible.

D. Procédure pénale

24. Le 30 octobre 1997, le tribunal de district condamna le requérant à dix mois d'emprisonnement pour fraude fiscale (*skattebedrägeri*) et faux en écritures comptables (*bokföringsbrott*). La fraude fiscale portait sur la TVA

susmentionnée. La condamnation se fondait sur les renseignements obtenus par l'administration fiscale lors de son contrôle de la société de taxis du requérant et sur ceux qui figuraient dans ses déclarations fiscales.

25. La cour d'appel confirma ce jugement le 16 novembre 1998. Le requérant se vit refuser l'autorisation de saisir la Cour suprême le 4 mars 1999.

E. Suite de la procédure concernant les impôts et majorations d'impôt

26. Comme indiqué plus haut, le requérant demanda le 8 mars 1996 à l'administration fiscale de revoir ses décisions relatives aux impôts et majorations d'impôt. Dans une lettre du 23 avril 1996, il se référa à l'ordonnance du même jour du tribunal de district ajournant la procédure de faillite (paragraphe 18 ci-dessus) en insistant sur la nécessité d'un réexamen à bref délai de la part de l'administration fiscale. Le 24 février 1999, celle-ci – relevant que le requérant avait fait appel des décisions relatives aux impôts et majorations d'impôt – confirma ses décisions antérieures et refusa de les modifier. En conséquence, l'affaire fut automatiquement déferée au tribunal administratif départemental.

27. Le 30 août 2000, le requérant sollicita la tenue d'une audience au cours de laquelle certains témoins pourraient être entendus. A une date ultérieure, sur une demande de précisions émanant du tribunal administratif départemental, le requérant déclara qu'une audience n'était pas nécessaire pour la question de l'évaluation des majorations d'impôt, mais pour que le tribunal pût entendre des témoignages au sujet des renseignements sur lesquels étaient fondées les décisions fiscales. Le tribunal administratif départemental informa le requérant, par une lettre du 5 septembre 2001, qu'il ne lui semblait pas utile de tenir une audience et enjoignit à l'intéressé de communiquer ses observations finales par écrit.

28. Par des jugements du 7 décembre 2001, le tribunal administratif départemental confirma les décisions de l'administration fiscale des 22 et 27 décembre 1995 et rejeta la demande du requérant tendant à la tenue d'une audience, considérant que les renseignements sur lesquels se fondaient les décisions attaquées étaient fiables et montraient que le revenu du requérant et les impôts en cause ne pouvaient être évalués au moyen des informations figurant dans les déclarations fiscales. L'administration fiscale avait donc eu de bonnes raisons de procéder à une imposition discrétionnaire sur la base des renseignements obtenus lors du contrôle fiscal. De plus, les montants exigés du requérant ne pouvaient être considérés comme excessifs. Concernant les majorations d'impôt, le tribunal administratif départemental s'appuya largement sur les arrêts de la Cour suprême du 29 novembre 2000 et de la Cour administrative suprême du 15 décembre 2000 (paragraphe 51-55 ci-dessous), et conclut que les dispositions de la législation suédoise

en matière de majorations d'impôt étaient conformes à la Convention. Le tribunal considéra qu'il y avait eu suffisamment de raisons de décider les majorations en cause et que nul n'avait démontré l'existence de bases légales autorisant à les remettre. A cet égard, il rejeta l'argument du requérant selon lequel la durée prétendument excessive de la procédure constituait en soi un motif de remise des majorations.

29. Le requérant saisit la cour administrative d'appel, devant laquelle le litige est actuellement pendant.

II. LE DROIT ET LA PRATIQUE INTERNES PERTINENTS

A. Impôts et majorations d'impôt

30. Les dispositions relatives aux impôts et majorations d'impôt pertinentes en l'espèce se trouvent pour l'essentiel dans la loi sur l'impôt (*Taxeringslagen*, 1990:324), dans les deux lois sur la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) (*Lagen om mervärdeskatt*, 1968:430, remplacée par la loi *Mervärdesskattelagen*, 1994:200) et dans la loi sur le recouvrement des cotisations sociales auprès des employeurs (*Lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare*, 1984:688). Les questions d'imposition et de majorations d'impôt sont traitées de manière très proche dans les diverses lois. C'est pourquoi il n'est fait référence ci-dessous qu'aux dispositions de la loi sur l'impôt. La loi sur le recouvrement des cotisations sociales auprès des employeurs et certaines parties de la loi de 1994 sur la TVA ont été remplacées par la loi sur le paiement des impôts (*Skattebetalningslagen*, 1997:483) à compter du 1^{er} novembre 1997. Etant donné qu'aucune modification fondamentale n'a été introduite par l'adoption de la loi sur le paiement des impôts ou l'amendement de la loi sur l'impôt, l'exposé qui suit décrit tout à la fois le système actuel et celui qui était en vigueur à l'époque des faits.

31. L'impôt sur le revenu, la TVA et les cotisations patronales sont tous fixés par l'administration fiscale départementale, à laquelle les contribuables sont tenus de fournir les renseignements nécessaires au calcul de l'impôt. Afin que des informations suffisantes et correctes soient obtenues en temps voulu, quelques dispositions prévoient que, dans certaines circonstances, l'administration fiscale peut infliger au contribuable une pénalité sous forme de majoration d'impôt.

32. Les majorations ont été introduites dans la législation suédoise en 1971. Les dispositions y afférentes sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 1972, en même temps que la nouvelle loi sur les infractions fiscales. D'après les travaux préparatoires (projet de loi 1971:10), la réforme visait principalement à créer un système de pénalités plus efficace et plus juste que l'ancien, qui était entièrement fondé sur les sanctions pénales fixées par

les tribunaux judiciaires à l'issue d'une enquête policière et de poursuites. Contrairement aux pénalités sanctionnant les infractions fiscales, les nouvelles majorations devaient être fixées uniquement à partir de critères objectifs et donc sans tenir compte de quelque forme que ce soit d'intentions délictueuses ou de négligences de la part du contribuable. On a pensé que l'ancien système ne fonctionnait pas de façon satisfaisante car un grand nombre de déclarations fiscales contenaient des renseignements incorrects alors que relativement peu de personnes étaient inculpées d'infractions fiscales. Depuis la mise en place du nouveau système, seules les infractions fiscales graves donnent lieu à des poursuites.

33. Un contribuable se voit infliger une majoration d'impôt dans deux cas : lorsqu'il a communiqué, dans une déclaration fiscale ou toute autre déclaration écrite, des informations pertinentes pour le calcul de l'impôt qui se révèlent incorrectes (chapitre 5, article 1, de la loi sur l'impôt) ou lorsque l'administration fiscale, après une imposition discrétionnaire, décide de ne pas s'appuyer sur la déclaration fiscale (chapitre 5, article 2). Il y a lieu à majoration d'impôt non seulement en cas de déclaration incorrecte mais également en cas de dissimulation, en tout ou partie, d'éléments pertinents. Toutefois, les déclarations incorrectes ne donnent pas lieu à une sanction pénale : si le contribuable a clairement rendu compte des circonstances factuelles mais n'en a pas tiré les bonnes déductions sur le plan juridique, il n'y a pas de majoration. C'est à l'administration fiscale qu'il incombe de prouver que les renseignements sont incorrects. Elle procède à une imposition discrétionnaire lorsque le contribuable a fourni des renseignements si insuffisants qu'elle ne peut s'en servir pour fixer le montant de l'impôt ou lorsqu'il n'a pas rempli de déclaration fiscale en dépit d'un rappel à cet effet (chapitre 4, article 3). En ce dernier cas, la décision d'infliger une majoration est annulée si le contribuable remplit une déclaration fiscale dans un certain délai. La majoration correspond à 40 % soit de l'impôt sur le revenu que l'administration fiscale aurait manqué à exiger si elle s'était fiée aux renseignements incorrects, soit de l'impôt sur le revenu fixé dans le cadre de l'imposition discrétionnaire. Les dispositions correspondantes concernant la TVA et les cotisations patronales prévoient que la majoration soit de 20 % de l'impôt supplémentaire exigé du contribuable. Dans certaines circonstances, les taux appliqués sont de 20 % ou 10 % selon le type d'impôt.

34. Parfois, aucune majoration n'est infligée même lorsque le contribuable a fourni des renseignements erronés. C'est le cas par exemple lorsque l'administration fiscale a redressé des erreurs de calcul ou d'écriture évidentes, lorsque les renseignements ont été corrigés ou auraient pu l'être à l'aide de certains documents devant se trouver à sa disposition, comme la déclaration de revenus émanant de l'employeur, ou lorsque le contribuable a rectifié les renseignements spontanément (chapitre 5, article 4).

35. De plus, dans certains cas, la majoration fait l'objet d'une remise. C'est ainsi que les contribuables ne sont pas tenus de payer une majoration lorsqu'ils sont excusables de n'avoir pas fourni des informations correctes ou rempli une déclaration fiscale à cause de leur âge, d'une maladie, de leur manque d'expérience ou autres raisons comparables. La majoration doit aussi être remise lorsque ces exigences n'ont pas été satisfaites en raison de la nature des renseignements en cause ou autres circonstances spéciales, ou lorsqu'il serait manifestement déraisonnable d'infliger une telle pénalité (chapitre 5, article 6). L'expression « nature des renseignements » couvre essentiellement les cas où le contribuable a dû évaluer une question fiscale objectivement complexe. Selon les travaux préparatoires (projet de loi 1991/92:43, p. 88), les termes « manifestement déraisonnable » désignent des situations où l'infliction d'une majoration serait disproportionnée à la faute imputable au contribuable ou inacceptable pour d'autres raisons. Si les faits de la cause l'exigent, l'administration fiscale doit tenir compte des dispositions sur la remise même lorsque le contribuable n'a formulé aucune demande spécifique en ce sens (chapitre 5, article 7). Néanmoins, il incombe en principe au contribuable de montrer qu'il existe un motif valable de remettre une majoration.

36. S'il est mécontent d'une décision concernant les impôts et majorations d'impôt, le contribuable peut, avant la fin de la cinquième année suivant celle de l'imposition, demander à l'administration fiscale de revoir sa décision (chapitre 4, articles 7 et 9). Une décision afférente à une majoration peut également être revue à la demande du contribuable après l'expiration de ce délai si la décision relative à la question fiscale sous-jacente n'est pas encore devenue définitive (chapitre 4, article 11). L'administration fiscale peut aussi décider de sa propre initiative de revoir l'une de ses décisions antérieures. Une révision au détriment du contribuable doit avoir lieu avant la fin de l'année suivant celle de l'imposition, sauf si le contribuable a, entre autres, fourni des renseignements incorrects au cours de la procédure fiscale ou négligé de remplir une déclaration fiscale ou de communiquer les informations demandées ; en pareil cas, le délai expire normalement à la fin de la cinquième année suivant l'année d'imposition (chapitre 4, articles 7 et 14-19).

37. Il est également possible de faire appel d'une décision de l'administration fiscale devant un tribunal administratif départemental. Comme pour les demandes de révision, le recours doit être formé avant la fin de la cinquième année suivant l'année de l'imposition (chapitre 6, articles 1 et 3), sauf s'il concerne une majoration fondée sur une décision fiscale non encore définitive (chapitre 6, article 4). A la suite du recours, l'administration fiscale doit revoir sa décision dès que possible et, si elle décide de la modifier conformément à la demande du contribuable, l'appel devient nul (chapitre 6, article 6). Si la décision n'est pas amendée en ce sens, l'appel est déféré au tribunal administratif départemental. En cas de

raisons spéciales, l'administration fiscale peut transmettre le recours à ce tribunal sans revoir le montant calculé (chapitre 6, article 7). Peuvent ensuite être saisies une cour administrative d'appel ainsi que, sous réserve du respect des conditions d'autorisation requises, la Cour administrative suprême.

38. La majoration d'impôt est liée à l'impôt sur lequel elle porte en ce sens qu'une objection émise avec succès à l'encontre de l'impôt en cause a un effet automatique sur la majoration, qui est réduite en proportion (chapitre 5, article 11). La majoration peut toutefois être contestée séparément s'il existe des motifs de la réduire ou de la remettre (voir ci-dessus).

39. Lorsque la procédure devant un tribunal administratif départemental ou une cour administrative d'appel porte sur une majoration d'impôt, l'appelant a droit à une audience (chapitre 6, article 24).

B. Recouvrement de l'impôt

40. A l'époque des faits, le recouvrement des impôts et majorations d'impôt était régi par la loi sur le recouvrement des impôts, la loi de 1994 sur la TVA et la loi sur le recouvrement des cotisations sociales auprès des employeurs. Les dispositions de ces lois pertinentes pour l'espèce étant très proches, seules celles de la loi sur le recouvrement des impôts sont exposées ci-dessous. Depuis le 1^{er} novembre 1997, le recouvrement des impôts est régi par la loi sur le paiement des impôts, qui renferme pour l'essentiel les mêmes règles que la loi sur le recouvrement des impôts.

41. Une demande de réexamen ou un recours contre une décision concernant des impôts et majorations d'impôt n'a pas d'effet suspensif sur l'obligation faite au contribuable de payer les sommes dues (article 103 de la loi sur le recouvrement des impôts, et chapitre 5, article 13, de la loi sur l'impôt).

42. Toutefois, l'administration fiscale peut accorder un sursis à exécution s'agissant du paiement des impôts et majorations d'impôt lorsque l'une des trois conditions suivantes est remplie : 1) on peut supposer que le montant demandé au contribuable sera réduit ou remis, 2) l'issue de l'affaire est incertaine, ou 3) le paiement de la somme en question entraînerait un préjudice considérable pour le contribuable ou paraîtrait injuste pour toute autre raison (article 49 § 1 de la loi sur le recouvrement des impôts). D'après les travaux préparatoires, la deuxième condition est remplie non seulement lorsqu'une issue favorable au contribuable est tout aussi probable qu'une issue défavorable, mais aussi lorsqu'il est plus vraisemblable que la procédure aboutira au rejet des demandes du contribuable que l'inverse. En revanche, aucun sursis n'est accordé si la demande de réexamen ou l'appel a peu de chances d'aboutir (projet de loi 1989/90:74, p. 340). Comme exemple de « préjudice considérable », on peut citer le cas de la vente

forcée des biens immeubles ou de l'entreprise du contribuable ou d'autres de ses biens revêtant une grande importance pour sa situation financière et ses moyens d'existence (*ibidem*, pp. 342-343).

43. Dans les cas où la deuxième ou la troisième condition ci-dessus est applicable, si l'on peut supposer – en raison de la situation du contribuable ou d'autres circonstances – que le montant pour lequel un sursis à exécution est sollicité ne sera pas dûment payé, la demande ne peut être accueillie sauf si le contribuable fournit une garantie bancaire ou autre sûreté pour la somme due. Toutefois, même en ce cas, le sursis peut être accordé sans sûreté si le montant en cause est minime ou s'il existe d'autres raisons spéciales d'agir ainsi (article 49 § 2).

44. La Cour administrative suprême s'est penchée sur l'application de l'article 49 de la loi sur le recouvrement des impôts dans un arrêt du 17 novembre 1993 (affaire n° 2309-1993, publiée dans *Regeringsrättens Årsbok (RÅ)* 1993 *ref.* 89). Dans cette affaire, l'administration nationale des impôts (*riksskatteverket*) et la cour administrative d'appel ont jugé que la société requérante – qui avait fait appel de la décision prise par l'administration nationale des impôts de lui infliger certains impôts sur l'énergie et des intérêts pour un montant total de 6 400 000 SEK environ – ne pouvait bénéficier d'un sursis à exécution. La Cour administrative suprême a toutefois relevé qu'il existait une certaine incertitude quant à la question centrale de l'affaire – celle de savoir si le revenu en question était bien soumis à imposition – et que l'impôt fixé représentait une somme considérable. C'est pourquoi elle a jugé déraisonnable d'exiger le paiement de cette somme avant qu'un tribunal eût déterminé si la société requérante était redevable de l'impôt. Notant que la société devait en principe fournir une sûreté, la Cour administrative suprême a néanmoins tenu compte du fait que la Cour administrative d'appel devait rendre rapidement sa décision quant à l'assujettissement à l'impôt et qu'il existait donc des raisons spéciales de ne pas demander de sûreté. Dès lors, la société requérante a bénéficié d'un sursis à exécution sans avoir à fournir de sûreté pendant un délai d'un mois à compter de la date de l'arrêt de la Cour administrative d'appel.

45. Un contribuable peut inviter l'administration fiscale à revoir sa décision en matière de sursis à exécution et faire appel de cette décision devant un tribunal administratif départemental. La procédure est pour l'essentiel identique à celle suivie pour les demandes de réexamen et les appels concernant les questions fiscales principales (articles 84, 96 et 99 de la loi sur le recouvrement des impôts ; voir les paragraphes 36-37 ci-dessus). Les cours administratives d'appel et la Cour administrative suprême ne peuvent être saisies que sur autorisation (article 102).

C. Exécution et faillite

46. Les services de l'exécution sont tenus, si la demande leur en est faite, de prendre des mesures d'exécution à l'égard d'un débiteur même si la décision de l'administration fiscale concernant les impôts et majorations d'impôt n'est pas définitive (chapitre 3, article 1, et chapitre 4, article 1, du code d'exécution – *Utsökningsbalken* –, combinés avec les articles 59 et 103 de la loi sur le recouvrement des impôts ; ces dernières dispositions ont été remplacées par des dispositions similaires de la loi sur le paiement des impôts). Si le débiteur ne possède pas suffisamment de biens saisissables, le service de l'exécution peut demander à un tribunal de district de le déclarer en faillite. Le débiteur est normalement considéré comme insolvable si l'on découvre, lors de tentatives de saisie-exécution menées au cours des six mois précédant la présentation de la demande de faillite, que ses actifs ne suffisent pas au paiement de la totalité de la dette (chapitre 2, article 8, de la loi sur la faillite – *Konkurslagen* 1987:672). Si la masse des biens de la faillite est insuffisante pour rembourser tous les frais de faillite, existants et à venir, et autres dettes du failli, il est mis fin à la procédure de faillite (chapitre 10, article 1, de la loi sur la faillite).

47. Lorsqu'une demande de faillite se fonde sur une dette fiscale fixée par une décision non encore définitive, le tribunal statuant sur la demande doit procéder à une évaluation indépendante de la dette alléguée en tenant compte des éléments de preuve fournis dans le cadre de la procédure de faillite. Il doit donc faire une prévision quant à l'issue de la procédure d'imposition en cours (arrêt de la Cour suprême du 9 juin 1981, affaire n° Ö 734/80).

48. Etant donné que les impôts et majorations d'impôt sont à payer même si la décision de l'administration fiscale n'est pas définitive, cette décision peut être réformée ou annulée après le paiement des montants pertinents. En ce cas, le trop-perçu est remboursé avec intérêts (chapitre 18, article 2, et chapitre 19, articles 1 et 12, de la loi sur le paiement des impôts). Si une saisie a été exécutée sur les biens du contribuable ou si celui-ci a été déclaré en faillite en raison de la dette fiscale, le mandat de saisie ou la décision de faillite sont annulés en appel. Si ce mandat ou cette décision sont définitifs, le contribuable peut obtenir, sur demande, le réexamen de l'affaire et l'annulation du mandat ou de la décision (chapitre 58 du code de procédure judiciaire – *Rättegångsbalken*). Tout bien saisi sera alors si possible restitué au contribuable (chapitre 3, article 22, du code d'exécution). La même chose vaut pour les biens qui font partie de la masse de la faillite pour autant qu'ils ne sont pas nécessaires au paiement des frais de faillite et autres dettes (chapitre 2, article 25, de la loi sur la faillite). Si le produit de la vente de ses biens a servi à rembourser la dette fiscale

alléguée, le contribuable touche une indemnité. En outre, ce dernier peut intenter une action en dommages et intérêts contre l'Etat pour le préjudice financier découlant de la saisie ou de la faillite (chapitre 3, article 2, de la loi sur la responsabilité civile – *Skadeståndslagen*, 1972:207), au motif que les autorités ou les tribunaux ont commis une erreur ou une négligence.

D. Infractions fiscales

49. Une procédure pénale peut être engagée à l'encontre d'un contribuable qui a fourni des renseignements incorrects à l'administration fiscale ou qui n'a pas rempli de déclaration fiscale ou autre document similaire, dans le but de frauder. Si le contribuable a agi intentionnellement avec la conséquence qu'on ne lui a pas réclamé un impôt suffisant, il est inculpé de fraude fiscale. Il peut être condamné à diverses peines, allant d'une amende pour infraction mineure à un emprisonnement de six ans au maximum en cas de fraude fiscale aggravée (articles 2 à 4 de la loi sur les infractions fiscales – *Skattebrottslagen* 1971:69). S'il apparaît que le contribuable a communiqué des renseignements incorrects et commis par là une négligence grave, il peut être inculpé de fausse déclaration à l'administration fiscale (*vårdslös skatteuppgift*) (article 5). Les accusations en matière pénale portées en vertu de la loi sur les infractions fiscales se conforment aux dispositions régissant les procédures pénales en général, ce qui implique notamment qu'une condamnation pénale ne peut être prononcée qu'à l'issue de poursuites et d'un procès devant les juridictions judiciaires.

50. Aux termes de la législation suédoise, le fait qu'une majoration d'impôt ait déjà été imposée pour des raisons identiques à celles qui se trouvent à l'origine de l'inculpation pénale n'interdit pas l'ouverture d'une procédure pénale. De plus, une décision d'infliger une majoration est dépourvue de force obligatoire ou de tout autre effet susceptible de gêner la prise de décision quant à l'inculpation pénale. Néanmoins, le législateur souhaitait que le tribunal du fond statuant sur l'inculpation pénale sache qu'une majoration avait été fixée (projet de loi 1971:10, pp. 351 et 364).

E. Les majorations d'impôt et la Convention dans la jurisprudence suédoise

51. Dans un arrêt rendu le 29 novembre 2000, la Cour suprême a examiné la question de savoir si une personne peut être condamnée pour infraction fiscale dans une procédure pénale après s'être vu infliger une majoration d'impôt dans le cadre d'une procédure fiscale (affaire n° B 868-99, publiée dans *Nytt juridiskt arkiv* 2000, p. 622). Elle a d'abord relevé qu'en droit suédois une majoration n'est pas considérée comme une sanction pénale et n'empêche donc pas la tenue d'un procès et le prononcé

d'une condamnation pour une infraction fiscale se rapportant au même acte que celui ayant donné lieu à la majoration, puis elle a examiné la question sous l'angle de la Convention. Elle a estimé en premier lieu, à la lumière de la jurisprudence de la Cour européenne, que des arguments de poids poussaient à considérer l'article 6 comme applicable, sous son versant pénal, aux procédures relatives aux majorations d'impôt. Cela étant, elle a néanmoins dit que le principe *non bis in idem*, énoncé à l'article 4 du Protocole n° 7 à la Convention, n'empêchait pas l'ouverture d'une procédure pénale contre une personne qui a commis un acte déjà sanctionné par une majoration d'impôt.

52. Le 15 décembre 2000, la Cour administrative suprême a rendu deux arrêts dans lesquels elle traitait de l'applicabilité de l'article 6 de la Convention aux majorations d'impôt prévues par le système fiscal suédois. Dans l'un de ces arrêts (affaire n° 1990-1998, *RÅ* 2000 réf. 66), notant les critères établis par la Cour européenne pour déterminer si une infraction pouvait être qualifiée de « pénale », la Cour administrative suprême a formulé un long avis sur l'application de ces critères aux majorations en question. Elle a notamment déclaré ce qui suit :

« Le législateur suédois a décrit la majoration d'impôt comme une sanction administrative apparentée à une pénalité (...) Les dispositions régissant les audiences prévues au chapitre 6, article 24, de la loi sur l'impôt doivent passer pour l'expression du souhait d'aligner la procédure d'imposition sur les garanties juridiques énoncées à l'article 6 de la Convention. Aussi, conformément à la jurisprudence (*RÅ* 1987 réf. 42), les règles de vote figurant au chapitre 29 du code de procédure judiciaire [dans la partie du code consacrée à la procédure pénale] sont applicables aux affaires concernant des majorations infligées en vertu de l'ancienne loi sur l'impôt (1956:623). La majoration d'impôt semble avoir été considérée comme une sanction essentiellement pénale également dans d'autres contextes. Par exemple, il est indiqué dans les travaux préparatoires à la législation établissant la règle de l'interdiction des lois à effet rétroactif figurant au chapitre 2, article 10, paragraphe 1, de l'instrument de gouvernement [*Regeringsformen*] – qui couvre les pénalités, autres sanctions pénales et autres effets juridiques particuliers d'une infraction pénale – que la règle proposée s'applique aussi aux sanctions administratives analogues à des pénalités telles que les majorations d'impôt, droits pour retard de paiement des impôts et pénalités de retard prévues dans diverses lois fiscales. (...) Toutefois, en droit suédois, une majoration d'impôt peut être infligée à un contribuable même en l'absence d'intention délictueuse ou de négligence de sa part. En outre, la majoration a dans une certaine mesure le caractère d'une amende conditionnelle [*vitesfunktion*], peut être remise pour des motifs purement objectifs et, enfin, ne peut être convertie en peine d'emprisonnement. C'est pourquoi on a considéré qu'en droit suédois la majoration devrait être rangée non pas parmi les pénalités mais plutôt parmi les sanctions fiscales administratives. Ce n'est donc pas sa classification en tant que telle dans le cadre du système juridique suédois qui peut constituer un motif suffisant de la considérer comme une sanction pénale au sens de la Convention.

Concernant les deux autres critères appliqués par la Cour européenne à cet égard – à savoir la nature de l'infraction ainsi que la nature et le degré de gravité de la sanction – il y a lieu de tenir compte de ce qui suit. Les règles suédoises en matière de majoration d'impôt sont générales et s'appliquent à tous les contribuables. Le système de sanctions

administratives vise à exercer des pressions sur les contribuables par l'intermédiaire d'une sanction financière importante, afin qu'ils observent les obligations prévues par les lois sur les impôts et droits à payer. Il faut aussi noter que la majoration d'impôt suédoise, sous sa forme actuelle, a remplacé les procédures antérieures de nature purement pénale. Pour ce qui est des caractéristiques établies par la Cour européenne concernant la nature et le degré de gravité de la sanction, il faut garder présent à l'esprit qu'une majoration est proportionnelle à l'impôt dont on a évité le paiement en fournissant des informations incorrectes. Cela signifie que les majorations peuvent en principe se monter à des sommes très élevées et ne sont pas plafonnées.

De l'avis de la Cour administrative suprême, ce dernier aspect donne fortement à penser qu'il y a lieu de considérer l'article 6 comme applicable à la majoration d'impôt suédoise. Dans un récent arrêt, la Cour suprême a également déclaré, à la lumière de la jurisprudence de la Cour européenne, que « des arguments de poids poussent à considérer l'article 6 comme applicable également aux procédures relatives aux majorations d'impôt en Suède » [arrêt de la Cour suprême du 29 novembre 2000, paragraphe 51 ci-dessus]. Un aspect de la question continue toutefois de susciter quelque doute : la majoration suédoise diffère de la majoration française pour ce qui est de l'un des quatre critères retenus par la Cour européenne dans son arrêt *Bendenoun* [*Bendenoun c. France*, arrêt du 24 février 1994, série A n° 284] ; en effet, elle ne peut être convertie en peine d'emprisonnement. En outre, contrairement aux règles françaises en la matière, les règles suédoises applicables aux majorations sont dépourvues d'élément subjectif au sens réel (...)

Toutefois, la Cour administrative suprême ne pense pas que le fait que la majoration d'impôt suédoise ne puisse être convertie en peine d'emprisonnement constitue un argument de poids incitant sérieusement à considérer l'article 6 comme inapplicable. Il ne fait aucun doute qu'une amende infligée en vertu du droit pénal relève de l'article 6, et ce qu'elle puisse ou non être convertie en peine d'emprisonnement. De plus, l'arrêt *Bendenoun* doit être interprété comme signifiant que des sanctions financières autres qu'une amende peuvent aussi relever de l'article 6, au moins si elles sont d'une certaine importance. En outre, depuis les arrêts rendus par la Cour dans les affaires *Lauko* (...) et *Kadubec* [*Lauko et Kadubec c. Slovaquie*, arrêts du 2 septembre 1998, *Recueil des arrêts et décisions* 1998-VI, pp. 2492 et 2518 respectivement], qui portaient toutes deux sur des amendes infligées pour des infractions mineures, il faut considérer comme établi que l'infliction d'une peine d'emprisonnement n'est pas une condition nécessaire pour qu'un acte soit qualifié d'infraction pénale au sens de la Convention. On ne peut pas non plus dans ces circonstances accorder une signification autonome ni même importante à l'absence d'éléments subjectifs (il y a au contraire des raisons de procéder à une appréciation distincte de la compatibilité de la responsabilité objective avec la présomption d'innocence (...)).

Eu égard à ce qui précède et à l'ensemble des circonstances, la Cour administrative suprême juge que la majoration d'impôt suédoise doit passer pour relever de l'article 6 de la Convention. (...) »

53. La Cour administrative suprême a ensuite examiné la compatibilité des majorations d'impôt avec la présomption d'innocence garantie à l'article 6 § 2 de la Convention. Elle a rendu l'avis suivant :

« Il est probable que, pour déterminer si la responsabilité pénale objective est compatible avec la Convention, la Cour européenne appliquera pour l'essentiel un critère identique à celui employé dans l'affaire *Salabiaku* [*Salabiaku c. France*, arrêt

du 7 octobre 1988, série A n° 141-A] s'agissant de la responsabilité établie à partir de présomptions. Cela signifie que la responsabilité ne découle pas entièrement et de manière automatique de la preuve de l'existence d'éléments objectifs. Au contraire, pour que la présomption d'innocence soit respectée, l'individu doit avoir la possibilité de se défendre en invoquant d'une manière ou d'une autre les circonstances subjectives.

Comme mentionné plus haut, une majoration d'impôt est infligée par le biais d'une procédure administrative sans qu'il y ait nécessairement eu intention ou négligence. Il est possible de faire appel devant un tribunal administratif d'une décision fixant une majoration. S'il est établi qu'il y a eu intention ou négligence grave de sa part, le contribuable peut se voir imputer une responsabilité pénale à l'issue d'un procès et d'une condamnation par un tribunal judiciaire.

En Suède, la taxation se fonde largement sur les renseignements fournis par l'individu et sur la certification qu'il apporte aux informations provenant d'autres sources. La majoration vise notamment à souligner que l'individu doit remplir méticuleusement sa déclaration fiscale et s'acquitter de l'obligation connexe de fournir des informations. Le manque de rigueur ne peut par principe être toléré. De plus, le contribuable doit normalement comprendre quelles sont les informations pertinentes pour l'examen d'une créance afin d'éviter de passer pour avoir fourni des renseignements incorrects et de se voir infliger une majoration. En d'autres termes, le contribuable doit posséder une certaine connaissance de la réglementation fiscale.

Il se produit dans un très grand nombre de cas des inexactitudes et manquements pouvant donner lieu à une majoration. C'est pourquoi, afin que les majorations soient infligées de manière prévisible et uniforme, on a jugé qu'il fallait suivre des règles relativement simples et standardisées en la matière. Cependant, ces règles doivent aussi permettre une appréciation raisonnablement nuancée (...) et fournir des garanties quant à la sécurité juridique. La présentation d'informations incorrectes ne donne donc pas automatiquement lieu à une majoration. Premièrement, certains types d'inexactitudes sont exclus et, deuxièmement, les autorités et les tribunaux doivent rechercher s'il existe des motifs de remettre la majoration, même si aucune demande expresse en ce sens n'a été formulée.

On peut également dire ce qui suit au sujet des motifs de remise des majorations. Les exigences en matière de compréhension et de méticulosité doivent être proportionnées aux aptitudes du contribuable et à sa capacité à comprendre la réglementation fiscale et à l'appliquer concrètement. Les règles de remise visent à empêcher qu'une majoration soit infligée par suite, par exemple, d'une ignorance excusable ou de la mauvaise compréhension d'une règle, ainsi qu'en cas d'autre erreur excusable commise en remplissant une déclaration fiscale. Les règles de remise sont de plus rédigées de telle sorte que les autorités et tribunaux bénéficient d'une certaine latitude en la matière pour tenir compte de la situation subjective du contribuable. De fait, les motifs de remise – combinés avec les règles prévoyant dans quels cas une majoration ne doit pas être infligée ou doit être annulée selon des critères objectifs – peuvent parfois conduire à des exemptions plus larges que si les majorations étaient fixées à condition que le contribuable ait agi intentionnellement ou par négligence. Bien que les motifs de remise ne soient pas totalement comparables aux critères de justification que les éléments subjectifs représentent en droit pénal, joints aux cas où une majoration est exclue pour des motifs purement objectifs, ils doivent passer pour offrir au contribuable, le cas échéant, une marge suffisante pour éviter une majoration, en sorte qu'il n'y ait pas de conflit avec la présomption d'innocence telle qu'énoncée à

l'article 6 de la Convention. En général, toutefois, cela implique que les tribunaux, lorsqu'ils appliquent les règles de majoration, procèdent effectivement dans chaque cas individuel à une appréciation nuancée et non pas trop restrictive du point de savoir s'il existe des motifs d'annuler ou de remettre la majoration d'impôt. »

54. La Cour administrative suprême a également considéré que la majoration d'impôt suédoise satisfaisait à l'exigence générale de proportionnalité découlant de la Convention. Elle a dit qu'un système de mesures sanctionnant les manquements à l'obligation de fournir des déclarations fiscales et des informations à l'administration fiscale servait un intérêt public important. De plus, elle a notamment constaté que l'exigence de proportionnalité était exprimée dans les règles de majoration étant donné qu'en vertu du chapitre 5, article 6, de la loi sur l'impôt, les majorations devaient être remises dans les cas où il serait « manifestement déraisonnable » d'en infliger une (paragraphe 35 ci-dessus).

55. Dans l'autre arrêt rendu le 15 décembre 2000 (affaire n° 2922-1999), la Cour administrative suprême était appelée à rechercher si l'exécution d'une majoration fiscale avant qu'un tribunal n'ait déterminé si le contribuable était tenu de payer la majoration en question portait atteinte à la présomption d'innocence énoncée à l'article 6 § 2 de la Convention. Elle a déclaré ce qui suit :

« L'article dispose que tout accusé est présumé innocent jusqu'à ce que sa culpabilité ait été légalement établie. Cela ne veut pas dire qu'une sanction pénale qui a été infligée ne peut être exécutée avant que la décision devienne définitive. Il existe d'ailleurs des exemples, en Suède comme dans d'autres pays européens, de cas où des sanctions pénales régulières étaient exécutoires alors que la décision n'était pas encore définitive (...)

De plus, rien dans la jurisprudence de la Cour européenne ne vient étayer le point de vue selon lequel l'article 6 § 2 empêche d'exécuter des décisions relatives à des sanctions pénales non encore définitives. A cet égard, il faut signaler que la Commission européenne des Droits de l'Homme a expressément approuvé l'exécution immédiate de majorations fiscales dans l'affaire *Källander c. Suède* [n° 12693/87, décision de la Commission du 6 mars 1989, non publiée].

La Cour administrative suprême conclut que l'article 6 § 2 n'empêche pas l'exécution au motif qu'une décision relative à une majoration d'impôt n'est pas encore définitive.

Il reste à déterminer si l'exécution de la décision d'une autorité administrative d'infliger une majoration requiert qu'un tribunal ait statué sur l'affaire.

Aux termes de l'article 6 § 1, toute personne accusée d'une infraction pénale a le droit d'être entendue par un tribunal. Toutefois, les dispositions de l'article 6 ne sont pas considérées comme interdisant qu'une autorité administrative examine les questions qui relèvent de cette clause, à condition que l'individu puisse ensuite faire valoir sa cause devant un tribunal présentant toutes les garanties juridiques qui y sont énoncées (...)

Pour la Cour administrative suprême, cet article n'indique pas clairement dans quelle mesure la présomption d'innocence exige qu'une décision d'une autorité administrative quant à une sanction pénale, contestée en appel, ne soit pas exécutée tant qu'un tribunal n'aura pas statué sur l'appel. Il apparaît que la Cour européenne n'a pas tranché cette question. Toutefois, il semble raisonnable de supposer que l'exécution ne peut pas avoir lieu si cela doit empêcher un retour à la situation juridique initiale dans le cas où l'examen judiciaire ultérieur débouche sur un amendement de la décision de l'autorité administrative.

Pour ce qui est des majorations d'impôt, un contribuable peut former un recours en justice contre la décision d'une autorité administrative d'infliger une telle majoration. Si le contribuable obtient gain de cause, tout montant payé sera remboursé avec intérêts. Le contribuable peut aussi demander un sursis à exécution en liaison avec l'appel. Il est peu probable qu'une mesure d'exécution soit prise tant que le tribunal n'aura pas statué sur la demande de sursis (projet de loi 1996/97:100, p. 352). En vertu des règles applicables en l'espèce, un sursis peut être accordé si l'on peut supposer que la somme exigée du contribuable sera réduite ou que ce dernier sera dispensé de l'obligation de payer, si l'issue de l'affaire est incertaine ou si le paiement de la somme fixée risque d'entraîner un préjudice considérable pour le contribuable ou paraît injuste pour toute autre raison. Dans certains cas, un sursis peut être accordé à la seule condition de fournir une sûreté (article 49, paragraphes 1 et 2, de la loi sur le recouvrement des impôts ; il existe désormais des règles très comparables dans (...) la loi sur le paiement des impôts).

Les règles en matière de sursis à exécution permettent au contribuable de demander à un tribunal de se prononcer à titre préliminaire sur l'issue finale d'une affaire de majorations d'impôt. Si le contribuable n'utilise pas de cette possibilité ou si le tribunal, après examen, considère qu'on ne peut supposer que le contribuable obtiendra gain de cause s'agissant de son appel sur le fond, ou même que l'issue est incertaine et que, de plus, il n'y a aucune raison de penser que le paiement de la majoration entraînera un préjudice considérable, alors la Cour administrative suprême pense qu'il ne saurait être contraire à l'article 6 § 2 d'exiger une exécution immédiate. »

EN DROIT

I. SUR L'OBJET DU LITIGE

56. Dans sa requête initiale à la Commission, M. Janosevic alléguait des violations des articles 6 et 14 de la Convention et de l'article 1 du Protocole n° 1 au motif que des décisions relatives à des impôts et majorations d'impôt avaient été exécutées avant qu'un tribunal n'eût statué sur les questions fiscales controversées. Le 26 septembre 2000, à l'audience devant la Cour, il a en outre abordé le point de savoir s'il n'y avait pas aussi eu violation du principe *non bis in idem*. Dans des observations soumises le 18 décembre 2000, il dénonçait à ce dernier égard une violation de l'article 4 du Protocole n° 7 à la Convention.

57. Le Gouvernement demande à la Cour de ne pas examiner le grief tiré de l'article 4 du Protocole n° 7 car il aurait été soumis hors délai.

58. La Cour relève que la question du principe *non bis in idem* a été soulevée à un stade tardif de la procédure et qu'une plainte formelle au titre de l'article 4 du Protocole n° 7 n'a été formulée qu'après sa décision sur la recevabilité de la requête. Elle juge que ce grief supplémentaire a été soumis trop tard pour être examiné avec l'espèce. L'objet du litige dont elle se trouve saisie est donc déterminé par la décision sur la recevabilité, qui concernait les griefs tirés de l'article 6 de la Convention.

II. SUR LES VIOLATIONS ALLÉGUÉES DE L'ARTICLE 6 DE LA CONVENTION

59. Le requérant se plaint que les décisions de l'administration fiscale relatives à des compléments et majorations d'impôt aient été exécutées avant qu'un tribunal n'ait statué sur le litige. En particulier, il affirme que la procédure d'imposition n'a pas été menée dans un délai raisonnable et que sa cause n'a pas été examinée de manière équitable au cours de cette procédure, toujours pendante. De plus, il a été privé du droit d'être présumé innocent jusqu'à ce que sa culpabilité ait été légalement établie. Il invoque l'article 6 de la Convention, qui dispose en ses passages pertinents :

« 1. Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle. Le jugement doit être rendu publiquement, mais l'accès de la salle d'audience peut être interdit à la presse et au public pendant la totalité ou une partie du procès dans l'intérêt de la moralité, de l'ordre public ou de la sécurité nationale dans une société démocratique, lorsque les intérêts des mineurs ou la protection de la vie privée des parties au procès l'exigent, ou dans la mesure jugée strictement nécessaire par le tribunal, lorsque dans des circonstances spéciales la publicité serait de nature à porter atteinte aux intérêts de la justice.

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

(...) »

A. Applicabilité de l'article 6 de la Convention

1. Arguments des parties

a) Le Gouvernement

60. Le Gouvernement fait valoir que les « droits et obligations de caractère civil » du requérant au sens de l'article 6 de la Convention ne sont pas en jeu dans la procédure à l'étude. S'appuyant sur l'arrêt rendu par la Cour dans l'affaire *Ferrazzini c. Italie* ([GC], n° 44759/98, CEDH 2001-VII) et sur d'autres arrêts antérieurs relatifs à des procédures fiscales, il conclut que le contentieux fiscal échappe au champ d'application de l'article 6 et que cette disposition n'est donc pas applicable à l'exécution de la décision dont il est question en l'espèce.

61. Quant à l'applicabilité de l'article 6 sous son volet pénal, le Gouvernement préfère laisser la Cour en décider. Il signale néanmoins certains aspects des majorations d'impôt en Suède qui donnent selon lui à penser que leur infliction ne constitue pas une « accusation en matière pénale » au sens de l'article 6. Premièrement, dans le système juridique suédois, les majorations relèvent du droit administratif. Deuxièmement, elles ne visent pas avant tout à dissuader ou punir, comme en témoigne notamment le fait qu'elles sont infligées selon des critères purement objectifs, sans qu'il soit nécessaire de prouver l'existence d'une intention délictueuse ou d'une négligence. Au lieu de cela, la principale finalité des majorations est de protéger les intérêts financiers de l'Etat et de la collectivité dans son ensemble en soulignant qu'il est important de fournir à l'administration fiscale des renseignements appropriés et corrects pour qu'elle puisse fixer le montant de l'impôt. Elles ont donc un but préventif et sont essentiellement de nature fiscale. Troisièmement, bien que les majorations infligées en l'espèce aient été élevées, prononcer une lourde sanction financière ne conduit pas forcément à conclure qu'est en jeu une « accusation en matière pénale ». De plus, les majorations ne peuvent être converties en peine d'emprisonnement et leur taux ne varie pas non plus selon la nature et la gravité du comportement du contribuable.

b) Le requérant

62. Le requérant soutient que la procédure en question porte sur des « droits et obligations de caractère civil ». Il cite notamment les conséquences radicales des décisions de l'administration fiscale, dont le fait qu'il a été déclaré en faillite en raison de l'impossibilité où il s'est trouvé de payer la dette fiscale alléguée, qui était exigible sur-le-champ. En dépit de

leurs répercussions considérables sur sa vie, les décisions de l'administration fiscale n'ont toujours pas fait l'objet d'un examen définitif de la part des tribunaux. Les impositions en cause ont donc revêtu une importance cruciale pour ses droits et obligations de caractère privé.

63. De plus, les majorations d'impôt décrétées à son encontre constitueraient une « accusation en matière pénale » au sens de l'article 6. Le requérant signale qu'elles ont remplacé des procédures de droit pénal, ce qui indique clairement qu'elles ont été rangées dans le système juridique suédois parmi les sanctions pénales. Il affirme aussi qu'elles se fondent sur une présomption de culpabilité qui ne peut être réfutée qu'en cas exceptionnel et qu'elles sont infligées conformément à une règle générale conçue dans un but de dissuasion et de répression. Il y aurait donc des raisons suffisantes de déclarer l'article 6 applicable, et le fait que les majorations ne puissent être converties en peine d'emprisonnement ne saurait passer pour un facteur décisif à cet égard.

2. *Appréciation de la Cour*

64. La Cour a constamment considéré que, de manière générale, le contentieux fiscal échappe au champ des « droits et obligations de caractère civil » de l'article 6 de la Convention, en dépit des effets patrimoniaux qu'il a nécessairement quant à la situation des contribuables (voir, en dernier lieu, l'arrêt *Ferrazzini* précité, § 29). Les circonstances de l'espèce ne fournissent aucun motif de modifier cette conclusion.

65. Etant donné que des majorations d'impôt ont été infligées au requérant, la question se pose de savoir si la procédure qui s'est tenue en l'occurrence a plutôt porté sur le bien-fondé d'une « accusation en matière pénale ». La Cour réaffirme que la notion d'« accusation en matière pénale » au sens de l'article 6 revêt une portée autonome. Pour déterminer le caractère « pénal » d'une infraction, il faut appliquer trois critères : la classification juridique de l'infraction en droit interne, la nature de l'infraction ainsi que la nature et le degré de gravité de la sanction éventuelle (voir, entre autres, arrêts *Öztürk c. Allemagne*, 21 février 1984, série A n° 73, p. 18, § 50, et *Lauko* précité, p. 2504, § 56).

66. Pour ce qui est de la classification des majorations d'impôt en droit interne, la Cour relève que celles-ci ne sont pas prononcées en vertu de dispositions pénales mais d'après diverses lois fiscales. De plus, elles sont fixées par l'administration fiscale et les tribunaux administratifs. Il apparaît en outre que le législateur et les tribunaux suédois ont estimé que, dans l'ordre juridique suédois, les majorations ne sont pas définies comme des sanctions pénales mais plutôt comme des pénalités administratives (voir l'arrêt de la Cour administrative suprême cité au paragraphe 52 ci-dessus). En conséquence, bien qu'à certains égards les majorations se placent sur le même plan que des sanctions pénales, la Cour estime que l'on ne saurait dire qu'elles ressortissent à la matière pénale dans l'ordre juridique interne.

67. Il est dès lors nécessaire d'examiner les majorations à la lumière des deuxième et troisième critères mentionnés plus haut. A cet égard, la Cour rappelle que ces derniers sont alternatifs et non cumulatifs : pour que l'article 6 s'applique au titre des mots « accusation en matière pénale », il suffit que l'infraction en cause soit par nature « pénale » au regard de la Convention, ou ait exposé l'intéressé à une sanction qui, par sa nature et son degré de gravité, relève, en général, de la « matière pénale ». Cela n'empêche pas l'adoption d'une approche cumulative si l'analyse séparée de chaque critère ne permet pas d'aboutir à une conclusion claire quant à l'existence d'une « accusation en matière pénale » (arrêt *Lauko* précité, pp. 2504-2505, § 57).

68. En ce qui concerne la nature du comportement imputé au requérant, la Cour note que l'administration fiscale et le tribunal administratif départemental ont constaté que l'intéressé avait fourni des renseignements incorrects dans sa déclaration fiscale. Les majorations d'impôt infligées en conséquence l'ont été au titre de la législation fiscale – dont le chapitre 5, articles 1 et 2, de la loi sur l'impôt – qui vise toutes les personnes assujetties à l'impôt en Suède et non un groupe donné doté d'un statut particulier.

De plus, bien que, comme le Gouvernement l'a fait valoir, il soit dans l'intérêt financier général que l'administration fiscale dispose de renseignements adéquats et corrects pour fixer le montant des impôts, cet objectif d'information est atteint par le biais de certaines exigences énoncées dans la législation fiscale suédoise, assorties de la menace d'une pénalité financière très élevée en cas de non-respect. Il est vrai que les majorations d'impôt ont été infligées au requérant pour des raisons objectives sans qu'il ait été nécessaire d'établir l'existence d'une intention délictueuse ou d'une négligence de sa part. Toutefois, l'absence d'éléments subjectifs ne prive pas nécessairement une infraction de son caractère pénal ; de fait, les législations des Etats contractants offrent des exemples d'infractions pénales fondées uniquement sur des éléments objectifs (*Salabiaku c. France*, arrêt du 7 octobre 1988, série A n° 141-A, p. 15, § 27). A cet égard, la Cour note que le système actuel de majorations d'impôt a remplacé des procédures antérieures purement pénales. Il apparaît que le passage de l'ancien système, qui sanctionnait les actes commis intentionnellement ou par négligence, au nouveau système fondé sur des facteurs objectifs, a répondu à la nécessité d'obtenir une plus grande efficacité (paragraphe 32 ci-dessus).

De surcroît, les majorations d'impôt actuelles ne sont pas conçues comme une indemnisation des frais qu'aurait pu entraîner le comportement du contribuable. Le but principal des dispositions en matière de majorations consiste bien plutôt à exercer des pressions sur les contribuables pour les amener à respecter leurs obligations légales et à punir les manquements à ces obligations. Ces pénalités sont donc à la fois préventives et répressives, cette dernière caractéristique étant celle qui distingue d'habitude les sanctions pénales (arrêt *Öztürk* précité, pp. 20-21, § 53).

Pour la Cour, le caractère général des dispositions légales relatives aux majorations d'impôt et le but des pénalités, tout à la fois dissuasif et répressif, suffisent à montrer que le requérant a été accusé d'une infraction pénale aux fins de l'article 6 de la Convention.

69. Le caractère pénal de l'infraction est également attesté par la gravité de la sanction encourue et de celle réellement infligée. Les majorations d'impôt en Suède sont proportionnelles au montant de l'impôt auquel on s'est soustrait en fournissant des informations incorrectes ou inadéquates. Les majorations, normalement fixées à 20 ou 40 % de l'impôt non payé, selon le type d'impôt, ne connaissent pas de plafond et peuvent atteindre des sommes considérables. De fait, en l'espèce, les majorations décidées par l'administration fiscale étaient très élevées, puisqu'elles se montaient en tout à 161 261 SEK. Certes, les majorations ne peuvent être converties en peine d'emprisonnement en cas de non-paiement, mais cela n'est pas déterminant quant à la qualification « pénale » de l'infraction aux fins de l'article 6 § 1 (arrêt *Lauko* précité, p. 2505, § 58).

70. La Cour note également que la Cour suprême a dit dans son arrêt du 29 novembre 2000 (paragraphe 51 ci-dessus) que des arguments de poids poussaient à considérer l'article 6 comme applicable sous son aspect pénal aux procédures portant sur des majorations d'impôt. De plus, la Cour administrative suprême, dans ses arrêts du 15 décembre 2000 (paragraphe 52-55 ci-dessus), a estimé que la majoration d'impôt existant en Suède devait passer pour tomber dans le champ d'application de l'article 6.

71. En bref, la Cour conclut que la procédure relative aux majorations d'impôt infligées au requérant a porté sur le bien-fondé d'une « accusation en matière pénale » au sens de l'article 6 de la Convention. Cette disposition est donc applicable en l'espèce.

B. Observation de l'article 6 de la Convention

1. Arguments des parties

a) Le Gouvernement

72. Le Gouvernement laisse la Cour décider s'il y a eu violation de la Convention pour ce qui est de la durée de la procédure d'imposition. Il constate que l'on ne saurait apprécier le caractère raisonnable de la durée de cette procédure dans son ensemble puisqu'elle n'est pas encore terminée, mais il ne nie pas qu'elle soit déjà longue. A son avis, cela tient en partie au fait que l'administration fiscale a traité simultanément un grand nombre d'affaires similaires et a attendu le résultat de la demande de sursis à exécution.

73. Le Gouvernement affirme néanmoins que le requérant a eu accès à un tribunal devant lequel il a bénéficié d'un procès équitable qui a satisfait aux exigences de l'article 6 de la Convention et respecté notamment son droit d'être présumé innocent, garanti par le paragraphe 2 de cet article. Il soutient que, même lors de la procédure devant l'administration fiscale, le requérant a profité de nombre des garanties juridiques prévues à l'article 6. De plus, il a eu recours aux tribunaux administratifs, qui avaient compétence pour examiner tous les aspects, de fait comme de droit, de l'affaire dont ils étaient saisis. Tout au long de la procédure d'imposition, il incombait à l'administration fiscale de prouver que des informations incorrectes lui avaient été fournies et que, en conséquence, il y avait matière à infliger des majorations d'impôt. Pour autant que l'exécution immédiate de la dette décidée par l'administration fiscale peut passer pour avoir limité l'accès du requérant à un tribunal, le Gouvernement considère que cette limitation était proportionnée. L'exécution a servi à protéger les intérêts financiers de l'Etat et de la collectivité dans son ensemble. Compte tenu du délai considérable autorisé pour faire appel d'une décision fiscale – normalement cinq ans après l'année d'imposition – un système accordant un droit absolu à un sursis à exécution sans qu'une sûreté soit fournie conduirait probablement à une forte augmentation du nombre d'appels en vue de retarder le paiement des impôts voire de s'y soustraire. Le Gouvernement fait de plus valoir que le requérant a obtenu un examen préliminaire par les tribunaux des décisions de l'administration fiscale quant aux impôts et majorations d'impôt dans le cadre de la procédure de sursis à exécution. Dans cette procédure comme dans la procédure de faillite, les tribunaux ont dû se livrer à une étude sommaire du fond de l'affaire. Le Gouvernement souligne aussi que le requérant a été déclaré en faillite en raison d'une dette fiscale dont les majorations ne représentaient qu'une petite partie. Etant donné qu'il n'avait pratiquement pas d'actifs, la faillite aurait été prononcée même en l'absence de majoration. De surcroît, s'il avait fait appel avec succès des décisions de l'administration fiscale, il aurait pu rétablir sa situation en faisant annuler la décision de faillite et en engageant contre l'Etat une demande en indemnisation des pertes financières provoquées par cette dernière décision.

74. Quant au droit du requérant d'être présumé innocent, le Gouvernement, s'appuyant sur la décision rendue par la Commission européenne dans l'affaire *Källander* précitée (paragraphe 55 ci-dessus), affirme que les notions d'innocence et de culpabilité ne sont pas pertinentes lorsqu'il s'agit d'infliger des majorations d'impôt, que nul n'a prétendu dans la procédure fiscale que le requérant eût commis une infraction et qu'aucune décision définitive n'a été prise sur le point de savoir si le requérant devrait payer les majorations. Par ailleurs, il incombait entièrement à l'administration fiscale de prouver que le requérant avait soumis des informations incorrectes dans ses déclarations fiscales.

b) Le requérant

75. Le requérant rappelle que l'affaire fiscale le concernant, qui porte sur l'année d'imposition 1994 et donc sur ses revenus de l'année 1993, a été examinée par le tribunal de première instance le 7 décembre 2001 et est toujours pendante. Il soutient qu'il y a eu dépassement du « délai raisonnable » mentionné à l'article 6 de la Convention, notamment eu égard aux mesures déjà prises à son encontre et au fait qu'il n'y a plus de raison de convoquer des témoins, qui ne seraient pas à même de déposer au sujet de la situation en 1993.

76. Le requérant affirme qu'il n'a pas eu accès à un tribunal lui offrant un procès équitable au sens de l'article 6. Outre les effets de la durée prétendument excessive de la procédure, il invoque également d'autres arguments. La procédure devant l'administration fiscale n'aurait pas débouché sur une décision correspondant aux exigences de l'article 6. Le tribunal administratif départemental ne serait pas non plus un « tribunal établi par la loi » étant donné que les tribunaux administratifs ne sont pas habilités à traiter de questions pénales. De plus, pour que le requérant puisse bénéficier d'un droit de recours effectif, il aurait fallu surseoir à l'exécution des décisions de l'administration fiscale. Le requérant affirme aussi qu'il n'a pas eu droit à un examen préliminaire des questions fiscales lors de la procédure de faillite, car les tribunaux qui ont examiné la demande de faillite n'ont pas pris en compte les décisions fiscales sous-jacentes ni l'enquête de l'administration fiscale. En outre, l'exécution immédiate des décisions fiscales et l'ordonnance de faillite lui auraient causé un préjudice irréparable, car l'interdiction qui lui a été faite d'exercer des activités commerciales pendant la procédure de faillite l'a ruiné sur les plans tant privé que professionnel. Il affirme donc que toute réparation qu'il pourrait recevoir à l'avenir ne constituerait pas un redressement effectif du préjudice qu'il a subi.

77. Le requérant soutient aussi que, de manière générale, un contribuable se voit confronté à une charge de la preuve insurmontable lorsqu'il prétend qu'une majoration d'impôt ne devrait pas lui être infligée ou devrait être remise. La jurisprudence montrerait que les cas de remise sont rares. De plus, les mesures d'exécution, y compris la procédure de faillite, ont affaibli sa position dans le cadre de la procédure d'imposition en cours. Pareilles mesures, si elles sont prises avant qu'un tribunal n'ait statué sur l'affaire, méconnaîtraient donc les garanties juridiques énoncées dans la Convention. Dès lors, le principe de la présomption d'innocence n'aurait pas été respecté lors de la procédure d'imposition. Bien au contraire, le requérant affirme qu'il y a eu une présomption de culpabilité pour ce qui est des majorations d'impôt.

2. Appréciation de la Cour

78. La Cour relève tout d'abord que la procédure d'imposition est toujours pendante ; le tribunal administratif départemental a rendu ses jugements le 7 décembre 2001 et le requérant a formé depuis un recours devant la cour administrative d'appel. La Cour doit donc rechercher si la procédure en cause et les mesures prises jusqu'à présent emportent violation dans le chef du requérant des droits garantis par l'article 6 de la Convention, comme l'intéressé l'allègue.

79. Il faut aussi noter que la procédure interne pertinente concernait tant les impôts que les majorations d'impôt. Ayant déjà conclu que l'article 6 ne s'applique pas au litige relatif à l'impôt proprement dit (paragraphe 64 ci-dessus), la Cour examinera la procédure pour autant qu'elle concernait une contestation sur une « accusation en matière pénale » dirigée contre le requérant, même si cela implique nécessairement de prendre en compte dans une certaine mesure la procédure « purement » fiscale.

a) L'accès à un tribunal

80. La Cour rappelle que l'article 6 § 1 de la Convention consacre le « droit à un tribunal » – dont le droit d'accès constitue un aspect – en tant qu'élément du droit à un procès équitable. Ce droit n'est pas absolu, mais se prête à des limitations implicites. Toutefois, celles-ci ne sauraient restreindre l'accès ouvert à un justiciable d'une manière ou à un point tels que son droit d'accès à un tribunal s'en trouve atteint dans sa substance même, et ne se concilient avec l'article 6 § 1 que si elles tendent à un but légitime et s'il existe un rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé (voir, parmi beaucoup d'autres, les arrêts *Deweer c. Belgique*, 27 février 1980, série A n° 35, pp. 24-26, §§ 48-49, et *Aït-Mouhoub c. France*, 28 octobre 1998, *Recueil* 1998-VIII, p. 3227, § 52).

81. Les diverses procédures suivies en l'espèce se sont fondées sur les décisions de l'administration fiscale des 22 et 27 décembre 1995, qui ont infligé au requérant des compléments et majorations d'impôt. Le fisc est un organe administratif qui ne saurait passer pour satisfaire aux exigences de l'article 6 § 1 de la Convention. La Cour estime néanmoins que les Etats contractants doivent avoir la liberté de confier au fisc la tâche de prononcer des sanctions telles que des majorations d'impôt, même si elles sont lourdes. Pareil système n'est pas contraire à l'article 6 pour autant que le contribuable peut saisir de toute décision ainsi prise à son encontre un organe judiciaire de pleine juridiction, ayant notamment le pouvoir de réformer en tous points, en fait comme en droit, la décision entreprise (arrêts *Bendenoun c. France*, 24 février 1994, série A n° 284, pp. 19-20, § 46, et *Umlauf c. Autriche*, 23 octobre 1995, série A n° 328-B, p. 39-40, §§ 37-39).

82. En vertu du droit suédois, c'est auprès des juridictions administratives qu'il fallait interjeter appel des décisions de l'administration fiscale des 22 et 27 décembre 1995 ainsi que de celle du 21 mai 1996 relative à la demande de sursis à exécution. De fait, le requérant a usé de ce

recours. Il est donc clair que les juridictions administratives ont compétence pour traiter des questions de majoration d'impôt. Cela implique certes qu'elles statuent dans des procédures qui sont de nature pénale aux fins de la Convention, alors qu'elles n'ont pas de manière générale compétence pour connaître de questions ressortissant à la matière pénale dans l'ordre juridique suédois. Toutefois, la Cour relève que les tribunaux administratifs – tout comme les tribunaux judiciaires qui ont statué sur la faillite – peuvent connaître de tous les aspects des questions dont ils sont saisis. Leur examen ne se limite pas aux points de droit mais peut aussi englober les questions de fait comme l'appréciation des preuves. En cas de désaccord avec les conclusions de l'administration fiscale, ils peuvent annuler les décisions attaquées. C'est pourquoi la Cour dit que la procédure judiciaire qui s'est déroulée en l'espèce a été menée par des tribunaux qui présentent les garanties exigées par l'article 6 § 1.

83. Il reste toutefois à déterminer si les dispositions régissant le recours contre des décisions de l'administration fiscale et, en particulier, l'application de ces règles en l'espèce, ont empêché le requérant d'avoir un accès effectif aux tribunaux. A cet égard, la Cour rappelle que la Convention a pour but de protéger des droits non pas théoriques ou illusoire, mais concrets et effectifs. Cela vaut notamment pour le droit d'accès aux tribunaux, eu égard à la place éminente que le droit à un procès équitable occupe dans une société démocratique (*Airey c. Irlande*, arrêt du 9 octobre 1979, série A n° 32, pp. 12-14, § 24).

84. Selon les lois fiscales applicables en l'espèce, notamment le chapitre 6, articles 6 et 7, de la loi sur l'impôt, lorsqu'un tribunal administratif départemental est saisi d'un appel, l'administration fiscale doit revoir sa décision. Ce n'est qu'en cas de motifs particuliers que l'appel peut être adressé directement au tribunal (paragraphe 37 ci-dessus). L'administration fiscale doit donc normalement procéder à un nouvel examen avant que le tribunal ne puisse statuer sur l'appel.

85. Le 8 mars 1996, le requérant a demandé à l'administration fiscale de revoir ses décisions des 22 et 27 décembre 1995 lui infligeant des compléments et majorations d'impôt. Cette action n'a donc pas été qualifiée d'appel. La Cour considère toutefois que la qualification de l'action du requérant ne revêt pas une importance décisive quand il s'agit de déterminer s'il a eu un accès effectif à un tribunal, étant donné que l'administration fiscale était en tout état de cause tenue de revoir ses décisions avant que l'affaire puisse être déférée à un tribunal, et que rien ne donne à penser que l'objet ou la durée de son réexamen serait différent suivant la qualification de l'action. De plus, il ressort des arguments présentés par le requérant lors des procédures d'exécution et de sursis qu'il avait l'intention d'obtenir une décision de justice quant au point de savoir s'il devait payer les sommes en cause. Dans les décisions qu'elle a prises après avoir réexaminé les avis d'imposition, l'administration fiscale a déclaré que le requérant avait fait

appel des décisions relatives aux compléments et majorations d'impôt. Il apparaît également que l'action du requérant a en fait été traitée comme constituant formellement un recours puisque, après avoir procédé au réexamen des avis, l'administration fiscale a automatiquement renvoyé l'affaire au tribunal administratif départemental, conformément aux dispositions applicables aux recours.

86. Peu après que le requérant eut demandé à l'administration fiscale de revoir ses avis d'imposition, des mesures d'exécution ont été prises contre lui sur la base de ces avis, ce qui a en fin de compte conduit le tribunal de district à prononcer la faillite le 10 juin 1996. De plus, la demande de sursis que le requérant avait formée afin d'éviter une exécution immédiate fut rejetée par le tribunal administratif départemental le 11 juillet 1996, car l'intéressé n'avait pu fournir la garantie bancaire demandée.

87. Les faits qui viennent d'être rappelés montrent que les décisions de l'administration fiscale attaquées étaient porteuses de graves conséquences pour le requérant, puisqu'elles ont eu un effet non seulement sur sa situation financière personnelle mais aussi pour sa société de taxis. Certaines de ces conséquences étaient susceptibles de s'aggraver au fur et à mesure de l'avancée de la procédure et difficiles à estimer et corriger s'il parvenait à obtenir l'annulation des décisions. En concluant, dans son jugement du 11 juillet 1996, que les conditions préalables à l'octroi d'un sursis à exécution prévues à l'article 49 § 1, alinéa 3, de la loi sur le recouvrement des impôts étaient remplies, c'est-à-dire que le fait d'exiger le paiement de la somme en cause entraînerait un préjudice considérable pour le requérant ou paraîtrait injuste pour d'autres raisons, le tribunal administratif départemental a reconnu les difficultés du requérant.

88. Certes, aucune somme n'a été recouvrée auprès du requérant et, faute de posséder des actifs saisissables, il aurait été déclaré en faillite sur la seule base de la dette fiscale. En conséquence, il n'a en fait jamais payé les majorations d'impôt. La Cour considère néanmoins que les mesures d'exécution prises – qui portaient aussi sur les majorations, lesquelles restaient exigibles – et la situation dans laquelle se trouvait le requérant, rendaient indispensable que la procédure engagée par lui fût conduite avec célérité pour qu'il pût avoir un accès effectif aux tribunaux. Faute de cela, il serait porté atteinte à la substance même de ce droit. Il faut noter que le chapitre 6, article 6, de la loi sur l'impôt prévoit que l'administration fiscale procède à son réexamen le plus rapidement possible.

89. Or cette administration n'a rendu ses décisions à l'issue du réexamen des avis d'imposition que le 24 février 1999, soit quasiment trois ans après la demande du requérant. Ce n'est qu'ensuite que la question a été portée devant le tribunal administratif départemental. Dans l'intervalle, les procédures d'exécution et de sursis avaient pris fin. Les faits de la cause ne révèlent aucune justification particulière pour un tel délai. La Cour constate de plus que le requérant a été déclaré en faillite au motif qu'il n'avait pas

payé la dette fiscale alléguée, dont les majorations d'impôt, non seulement longtemps avant que le tribunal administratif départemental ne fût appelé à se prononcer sur la question de savoir s'il devait acquitter cette dette, mais aussi avant même que ledit tribunal n'eût tranché sa demande en vue d'obtenir un sursis temporaire à exécution.

90. Eu égard à ce qui précède, et en particulier à l'enjeu pour le requérant, la Cour considère qu'en mettant près de trois ans pour se prononcer sur les demandes de réexamen de ses avis d'imposition présentées par l'intéressé, l'administration fiscale n'a pas agi avec la célérité voulue dans les circonstances de la cause et a donc indûment retardé l'examen par un tribunal des principales questions posées par l'infliction de compléments et majorations d'impôt. Par voie de conséquence, le requérant a été privé d'un accès effectif à un tribunal.

Dès lors, il y a eu violation de l'article 6 § 1 de la Convention quant au droit d'accès à un tribunal.

b) La durée de la procédure

91. La période à prendre en considération au titre de l'article 6 § 1 de la Convention doit être déterminée de manière autonome. Elle débute dès qu'une personne se trouve officiellement accusée ou lorsque les actions des autorités ont des répercussions importantes sur la situation du suspect (voir, entre autres, *Eckle c. Allemagne*, arrêt du 15 juillet 1982, série A n° 51, p. 33, § 73).

92. La Cour considère que la procédure suivie en l'espèce a eu des répercussions importantes sur le requérant à partir du moment où, le 1^{er} décembre 1995, l'administration fiscale a rédigé à l'issue de son contrôle fiscal un rapport qui comportait une notification de redressement incluant des majorations d'impôt. Ce rapport a été immédiatement communiqué au requérant. Ainsi, aux fins de l'article 6 § 1, la période à prendre en compte s'est ouverte le 1^{er} décembre 1995. Cette période n'est pas encore terminée puisque la procédure en justice relative aux impôts et majorations d'impôt est toujours pendante, actuellement devant la cour administrative d'appel. A ce jour, la procédure a donc duré près de six ans et huit mois.

93. Le caractère raisonnable de la durée d'une procédure s'apprécie suivant les circonstances de la cause et eu égard aux critères consacrés par la jurisprudence de la Cour, en particulier la complexité de l'affaire, le comportement du requérant et celui des autorités compétentes (voir, entre autres, *Selmouni c. France* [GC], n° 25803/94, § 112, CEDH 1999-V).

94. En l'espèce, l'administration fiscale et les tribunaux ont dû évaluer l'assiette fiscale de la société de taxis du requérant et le point de savoir s'il était redevable de compléments et majorations d'impôt. La Cour estime donc que la procédure porte sur des questions d'une certaine complexité. Cependant, le tribunal administratif départemental – le seul organe judiciaire à avoir jusqu'à présent statué sur le fond de ces questions – a

étudié les recours formés par le requérant contre les décisions de l'administration fiscale des 22 et 27 décembre 1995 dans ses jugements du 7 décembre 2001, soit près de six ans plus tard. Dans l'intervalle, l'affaire est restée en cours devant l'administration fiscale pendant près de trois ans et devant le tribunal administratif départemental pendant deux ans et neuf mois environ. Rien ne montre que le requérant ait contribué par son comportement à la longueur de ces périodes. La relative complexité de l'affaire n'en justifie pas non plus la durée. Au contraire, le requérant ayant fait l'objet de mesures d'exécution, ses recours auraient dû être examinés promptement. La durée de la procédure doit donc être attribuée au comportement des autorités. A cet égard, la Cour rappelle sa précédente conclusion selon laquelle le retard avec lequel l'administration fiscale a revu les décisions attaquées a privé le requérant d'un accès effectif à un tribunal.

95. Sachant que la procédure en question n'est toujours pas terminée, la Cour estime, vu les circonstances particulières de la cause, que sa durée globale jusqu'à ce jour a excédé un délai pouvant passer pour « raisonnable » sous l'angle de l'article 6 § 1 de la Convention.

Il y a donc aussi eu violation de l'article 6 § 1 de la Convention quant à la durée de la procédure.

c) La présomption d'innocence

96. La Cour rappelle que la présomption d'innocence consacrée par le paragraphe 2 de l'article 6 figure parmi les éléments du procès pénal équitable exigé par le paragraphe 1 (voir notamment *Bernard c. France*, arrêt du 23 avril 1998, *Recueil* 1998-II, p. 879, § 37). Par conséquent, elle examinera le grief du requérant sous l'angle de ces deux textes combinés.

97. La Cour a explicité en ces termes le sens du paragraphe 2 de l'article 6 dans l'arrêt *Barberà, Messegué et Jabardo c. Espagne* (6 décembre 1988, série A n° 146, p. 33, § 77) :

« Le [paragraphe 2] consacre le principe de la présomption d'innocence. Il exige, entre autres, qu'en remplissant leurs fonctions les membres du tribunal ne partent pas de l'idée préconçue que le prévenu a commis l'acte incriminé ; la charge de la preuve pèse sur l'accusation et le doute profite à l'accusé. En outre, il incombe à celle-ci d'indiquer à l'intéressé de quelles charges il fera l'objet – afin de lui fournir l'occasion de préparer et présenter sa défense en conséquence – et d'offrir des preuves suffisantes pour fonder une déclaration de culpabilité. »

98. La Cour observe tout d'abord que les tribunaux administratifs saisis des recours du requérant dirigés contre les décisions de l'administration fiscale ont pleine juridiction et ont donc compétence pour annuler les décisions incriminées. Les affaires doivent être examinées sur la base des preuves présentées, et il appartient à l'administration fiscale de prouver qu'il existe des motifs d'infliger des majorations d'impôt en vertu des lois pertinentes. De plus, rien ne montre que les membres des juridictions statuant sur les recours de l'intéressé en matière d'imposition ou dans le

cadre des procédures d'exécution et de sursis ont préjugé ou préjugeront du fond de ces affaires.

99. Or le requérant s'est plaint d'une atteinte à la présomption d'innocence à deux égards : premièrement, la charge qui lui incombait s'agissant de prouver qu'on n'aurait pas dû lui infliger de majoration d'impôt ou qu'il convenait de la lui remettre était quasi insurmontable, de telle sorte qu'il aurait en réalité été présumé coupable ; deuxièmement, le fait que les décisions de l'administration fiscale relatives à ces majorations ont été exécutées avant qu'un tribunal n'eût statué sur le point de savoir si le requérant devait les payer a affaibli sa position dans la procédure au fond.

100. Pour ce qui est du premier argument du requérant, la Cour relève que les majorations d'impôt sont infligées en Suède pour des raisons objectives, c'est-à-dire sans qu'il soit nécessaire de prouver qu'il y a eu intention ou négligence du contribuable. Comme elle l'a déjà dit (arrêt *Salabiaku* précité, p. 15, § 27), les Etats contractants peuvent en principe et sous certaines conditions sanctionner au pénal un fait matériel ou objectif considéré en soi, qu'il procède ou non d'une intention délictueuse ou d'une négligence.

Les dispositions pertinentes en matière de majorations d'impôt prévoient toutefois que, dans certaines situations, il ne faut infliger aucune majoration ou il faut remettre celle qui a été décrétée. Le chapitre 5, article 6, de la loi sur l'impôt énonce ainsi que la majoration doit être remise notamment si la communication de renseignements erronés ou le fait de ne pas remplir une déclaration d'impôt apparaît excusable en raison de la nature des renseignements en cause ou d'autres circonstances particulières, ou lorsqu'en prononcer une serait manifestement déraisonnable. L'administration fiscale et les tribunaux doivent rechercher s'il existe des motifs de remise même lorsque le contribuable n'a pas présenté de demande à cet effet. Néanmoins, comme elle n'est tenue de déterminer s'il existe de tels motifs que pour autant que les faits de la cause l'exigent, c'est en réalité au contribuable qu'il incombe de prouver qu'il y a des raisons de remettre une majoration (voir aussi le paragraphe 35 ci-dessus).

En conséquence, l'administration fiscale et les tribunaux ne peuvent que partir de l'hypothèse que les inexactitudes découvertes pendant un processus d'imposition sont dues à un acte inexcusable imputable au contribuable et qu'il n'est pas manifestement déraisonnable d'infliger une majoration d'impôt pour sanctionner cet acte. Le système fiscal suédois fonctionne donc avec une présomption qu'il appartient au contribuable de réfuter.

101. Dans son arrêt *Salabiaku*, la Cour a souligné (p. 15, § 28) :

« L'article 6 § 2 ne se désintéresse (...) pas des présomptions de fait ou de droit qui se rencontrent dans les lois répressives. Il commande aux Etats de les enserrer dans des limites raisonnables prenant en compte la gravité de l'enjeu et préservant les droits de la défense. »

Lorsqu'ils emploient des présomptions en droit pénal, les Etats contractants doivent ainsi ménager un équilibre entre l'importance de l'enjeu et les droits de la défense ; en d'autres termes, les moyens employés doivent être raisonnablement proportionnés au but légitime poursuivi.

102. Evaluant si ce principe de proportionnalité a été respecté en l'espèce, la Cour reconnaît que le requérant se trouvait face à une présomption difficile à réfuter, mais sans toutefois être totalement dépourvu de moyens de défense. Il est patent que, lorsqu'il a contesté les décisions de l'administration fiscale relatives aux impôts et majorations d'impôt, il a affirmé qu'il avait communiqué des renseignements corrects dans ses déclarations fiscales et que les avis d'imposition de l'administration étaient erronés car fondés sur des informations inexactes collectées lors du contrôle fiscal. Ce faisant, le requérant s'est appuyé pour sa défense, en ce qui concerne les majorations, sur le chapitre 5, article 11, de la loi sur l'impôt (et les dispositions similaires d'autres lois pertinentes), aux termes duquel une objection élevée avec succès à l'encontre du montant de l'impôt proprement dit entraîne automatiquement une réduction correspondante de la majoration. Cependant, il lui était loisible de fournir les motifs justifiant de réduire ou de remettre les majorations ainsi que les preuves à l'appui. C'est ainsi qu'il aurait pu avancer pour sa défense, à titre subsidiaire, que même s'il apparaissait qu'il avait transmis des renseignements incorrects à l'administration fiscale, cela était excusable dans les circonstances ou encore qu'en tout état de cause lui infliger une majoration serait manifestement déraisonnable. Or si ce n'est qu'il a affirmé que les majorations devaient être remises en raison de la durée de la procédure, le requérant n'a rien allégué de tel et le tribunal administratif départemental – qui était tenu de rechercher d'office s'il existait des motifs de remise – a conclu dans ses jugements du 7 décembre 2001 qu'il n'existait aucune base légale pour remettre les majorations d'impôt.

103. La Cour tient également compte de l'intérêt financier de l'Etat en matière fiscale, les impôts étant la principale source de revenus de ce dernier. Un système d'imposition se fondant principalement sur les renseignements fournis par le contribuable ne saurait fonctionner correctement sans une forme quelconque de sanction en cas de communication de renseignements incorrects ou incomplets, et le grand nombre de déclarations fiscales traité par an, joint à la nécessité d'assurer une application prévisible et uniforme de ces sanctions, impose sans nul doute d'appliquer celles-ci selon des règles standardisées.

104. Eu égard à ce qui précède, en particulier au fait que les règles applicables en matière de majorations d'impôt prévoient certains moyens de défense fondés sur des éléments subjectifs et qu'un système efficace d'imposition est important pour la défense des intérêts financiers de l'Etat, la Cour considère que les présomptions retenues en droit suédois concernant les majorations restent confinées dans des limites raisonnables. Comme la

Cour administrative suprême l'a dit dans un arrêt rendu le 15 décembre 2000 (paragraphe 53 ci-dessus), en général cette conclusion « implique que les tribunaux (...) procèdent (...) dans chaque cas individuel à une appréciation nuancée et non pas trop restrictive du point de savoir s'il existe des motifs d'annuler ou de remettre la majoration d'impôt ». Néanmoins, pour rappeler ce qui a été dit plus haut, mis à part la référence à la durée de la procédure, le requérant n'a invoqué aucun motif de remise au cours de la procédure d'imposition pertinente.

105. Le requérant allègue aussi que son droit à la présomption d'innocence a été violé du fait que les décisions de l'administration fiscale relatives aux majorations d'impôt ont été mises à exécution avant qu'un tribunal n'eût statué sur la question de savoir s'il devait ou non les payer.

106. La Cour constate que ni l'article 6 ni d'ailleurs aucune autre disposition de la Convention ne peuvent passer pour exclure en principe que des mesures d'exécution soient prises avant que des décisions relatives à des majorations d'impôt ne soient devenues définitives. De plus, on trouve dans la législation d'autres Etats contractants des dispositions autorisant une prompt exécution de certaines sanctions pénales. Cependant, considérant qu'une exécution rapide de majorations d'impôt peut entraîner des conséquences graves pour la personne concernée et l'entraver dans sa défense lors de la procédure en justice ultérieure, les Etats sont tenus de ne recourir à pareille exécution que dans des limites raisonnables ménageant un juste équilibre entre les intérêts en jeu, de la même manière que les présomptions jouent en droit pénal. Cela est particulièrement important dans des affaires telles que l'espèce, où les mesures d'exécution ont été prises à partir de décisions de l'administration fiscale, c'est-à-dire avant qu'un tribunal n'ait décidé s'il y avait lieu de payer les majorations en question.

107. En recherchant si, en l'espèce, l'exécution immédiate des majorations a outrepassé les limites évoquées ci-dessus, la Cour relève d'emblée que l'intérêt financier de l'Etat, qui est une considération primordiale lorsqu'il s'agit d'assurer l'efficacité du système d'imposition, n'a pas le même poids dans le domaine des majorations d'impôt. En effet, bien que ces pénalités puissent atteindre des sommes considérables, elles ne sont pas conçues comme une source de revenus à part entière mais visent à faire pression sur les contribuables pour qu'ils respectent leurs obligations fiscales, ainsi qu'à punir les infractions. Elles constituent donc un moyen de veiller à ce que l'Etat perçoive les impôts dus en vertu de la législation pertinente. Dès lors, tandis qu'un puissant intérêt financier peut justifier que l'Etat applique des règles standardisées, voire des présomptions légales, pour évaluer le montant des impôts et majorations d'impôt, et qu'il collecte les impôts immédiatement, ce motif ne saurait en soi légitimer l'exécution immédiate de majorations d'impôt.

108. Par ailleurs, il faut aussi prendre en compte le point de savoir s'il est possible de récupérer les majorations d'impôt et de revenir à la situation

juridique antérieure dans le cas où l'appel contre la décision d'infliger des majorations est couronné de succès. La Cour relève qu'en droit suédois un appel qui a abouti entraîne le remboursement de toute somme payée, avec intérêt. De plus, une décision de faillite peut être annulée à la suite d'une demande de réouverture de la procédure de faillite. Il est également possible d'engager contre l'Etat une procédure en indemnisation de toute perte financière provoquée par la faillite. Il n'en reste pas moins que, dans les affaires où des sommes considérables ont fait l'objet d'une mesure d'exécution, le remboursement peut ne pas représenter une réparation totale des pertes subies par le contribuable. Un système qui permet l'exécution de majorations d'impôt très élevées avant qu'un tribunal n'ait statué sur le point de savoir s'il y a lieu de les payer prête donc à critique et doit être soumis à un contrôle strict.

109. Cependant, la Cour est appelée à dire si en l'espèce les limites susmentionnées relatives à une prompt exécution ont été outrepassées aux dépens du requérant. A cet égard, elle note que, bien que les décisions sur les majorations d'impôt soient restées valables et les majorations exécutoires, de sorte que le respect du droit du requérant à un accès effectif à un tribunal commandait que les tribunaux statuent sans retard excessif, l'intéressé n'a en réalité versé aucune somme. En outre, comme il ne possédait aucun actif, il aurait été déclaré en faillite sur la seule base de la dette fiscale. Dans ces conditions, la Cour juge que la possibilité prévue en droit suédois de rembourser toute somme payée constituait une garantie suffisante pour protéger les intérêts du requérant en cette affaire.

110. Dès lors, la Cour estime que le droit du requérant à la présomption d'innocence n'a pas été méconnu en l'espèce.

Il n'y a donc pas eu violation de l'article 6 §§ 1 et 2 de la Convention à cet égard.

III. SUR L'APPLICATION DE L'ARTICLE 41 DE LA CONVENTION

111. Aux termes de l'article 41 de la Convention,

« Si la Cour déclare qu'il y a eu violation de la Convention ou de ses Protocoles, et si le droit interne de la Haute Partie contractante ne permet d'effacer qu'imparfaitement les conséquences de cette violation, la Cour accorde à la partie lésée, s'il y a lieu, une satisfaction équitable. »

A. Dommage

112. Le requérant fait valoir qu'il a subi un préjudice matériel sous forme de manque à gagner après avoir été déclaré en faillite. Il évalue ce manque à gagner à 1 978 000 couronnes suédoises (SEK) pour les années 1995 à 2002. Il demande ce montant en réparation et insiste en outre pour que la totalité de la dette fiscale résultant des décisions de l'administration fiscale – à savoir impôts, majorations d'impôt et intérêts – soit annulée. A la date du 23 août 2000, cette dette se montait à 1 735 689 SEK. Pour le cas où l'Etat ne se verrait pas ordonner d'effacer la dette, le requérant réclame le même montant à titre d'indemnisation.

De surcroît, il sollicite 5 millions de SEK pour dommage moral, en raison des souffrances morales que les procédures et mesures en question ont causées à sa famille et à lui-même.

113. Le Gouvernement soutient qu'il n'existe pas de lien de causalité entre la violation de l'article 6 de la Convention et le manque à gagner que le requérant affirme avoir subi car, compte tenu de sa situation financière, celui-ci aurait été déclaré en faillite de toute manière au vu du montant des impôts établi par l'administration fiscale. Les majorations d'impôt n'auraient ainsi eu aucune incidence sur la décision de faillite. De plus, le requérant n'a fourni aucun justificatif quant à son manque à gagner. Le Gouvernement soutient aussi que l'article 41 ne confère pas à la Cour le pouvoir de contraindre un Etat à annuler une dette fiscale. Il conteste qu'il y ait un quelconque lien de causalité entre le dommage matériel invoqué du fait de la dette fiscale et les violations alléguées de la Convention, qui ne se rapportent pas à l'infliction d'impôts et majorations d'impôt, mais à l'exécution des décisions y relatives. En tout état de cause, seule une infime partie de la dette fiscale a en réalité été payée, le reste ayant été frappé de prescription le 31 décembre 2001.

Au cas où la Cour conclurait à la violation de l'article 6, le Gouvernement reconnaît que le requérant devrait percevoir une certaine indemnité pour dommage moral. Les prétentions formulées à cet égard lui semblent toutefois excessives ; la somme de 25 000 SEK lui paraîtrait raisonnable pour réparer la violation résultant de la durée de la procédure. Quant aux autres violations éventuelles de l'article 6, le Gouvernement préfère s'en remettre à la Cour pour fixer un montant en équité.

114. La Cour rappelle qu'elle a conclu à la violation de l'article 6 de la Convention s'agissant du droit d'accès à un tribunal et de la durée de la procédure. Quelle que soit l'ampleur du dommage matériel éventuellement subi par le requérant en raison des décisions et mesures prises par les

autorités et juridictions internes, la Cour juge qu'il n'y a pas de lien de causalité entre ce préjudice et les violations constatées.

En revanche, elle considère qu'il convient d'allouer une réparation au titre du dommage moral et octroie de ce chef au requérant 15 000 euros (EUR). L'indemnité est libellée en euros, à convertir dans la monnaie nationale à la date du règlement, la Cour jugeant approprié d'adopter dorénavant, en principe, l'euro comme monnaie de référence pour toutes les indemnités allouées à titre de satisfaction équitable en vertu de l'article 41 de la Convention.

B. Frais et dépens

115. Le requérant réclame 572 625 SEK, taxe sur la valeur ajoutée (TVA) apparemment comprise, en remboursement des honoraires afférents à la procédure devant la Commission et la Cour. Cette somme correspond à 263,5 heures de travail pour l'avocat du requérant, à un taux horaire de 1 750 SEK, et à 111,5 heures de travail pour un avocat en second à un taux horaire de 1 000 SEK. Le requérant demande en outre 31 653 SEK au titre des frais assumés pour assister à l'audience de la Cour.

116. Pour le Gouvernement, le nombre d'heures de travail indiqué est excessif. Il fait valoir qu'une grande partie du travail se rapportait à la fois à l'affaire en cause et à l'affaire *Västberga Taxi Aktiebolag et Vulic c. Suède* (n° 36985/97, 23 juillet 2002). L'audience tenue par la Cour, en revanche, justifie l'octroi en l'espèce d'une somme plus importante pour frais. Le Gouvernement accepte le taux horaire demandé pour l'avocat en second mais estime qu'un taux de 1 500 SEK serait suffisant pour l'avocat principal, sachant que le taux appliqué actuellement dans le système suédois d'assistance judiciaire est de 1 221 SEK, TVA comprise.

117. La Cour rappelle qu'au titre de l'article 41 de la Convention elle rembourse les frais dont il est établi qu'ils ont été réellement exposés, qu'ils correspondaient à une nécessité et qu'ils sont d'un montant raisonnable (voir, entre autres, *T.P. et K.M. c. Royaume-Uni* [GC], n° 28945/95, § 120, CEDH 2001-V). Eu égard aux ressemblances entre les faits et arguments présentés en l'espèce et dans le cadre de l'affaire *Västberga Taxi Aktiebolag et Vulic* précitée, la Cour octroie au requérant la somme globale de 35 000 EUR, TVA comprise, pour frais et dépens.

C. Intérêts moratoires

118. L'indemnité étant libellée en euros, à convertir dans la monnaie nationale à la date du règlement, la Cour considère que le taux des intérêts moratoires doit refléter le choix qu'elle a fait d'adopter l'euro comme monnaie de référence. Elle juge approprié de fixer comme règle générale que le taux des intérêts moratoires à payer sur les montants dus exprimés en

euros doit être basé sur le taux d'intérêt de la facilité de prêt marginal de la Banque centrale européenne majoré de trois points de pourcentage.

PAR CES MOTIFS, LA COUR

1. *Dit*, à l'unanimité, que l'article 6 de la Convention est applicable en l'espèce ;
2. *Dit*, à l'unanimité, qu'il y a eu violation de l'article 6 § 1 de la Convention pour ce qui est du droit d'accès à un tribunal ;
3. *Dit*, à l'unanimité, qu'il y a eu violation de l'article 6 § 1 de la Convention pour ce qui est de la durée de la procédure ;
4. *Dit*, par six voix contre une, qu'il n'y a pas eu violation de l'article 6 §§ 1 et 2 de la Convention pour ce qui est du droit à la présomption d'innocence ;
5. *Dit*, à l'unanimité,
 - a) que l'Etat défendeur doit verser au requérant, dans les trois mois à compter du jour où l'arrêt sera devenu définitif conformément à l'article 44 § 2 de la Convention, les sommes suivantes, à convertir dans la monnaie nationale de l'Etat défendeur au taux applicable à la date du règlement :
 - i. 15 000 EUR (quinze mille euros) pour dommage moral,
 - ii. 35 000 EUR (trente-cinq mille euros) pour frais et dépens ;
 - b) que ces montants seront à majorer d'un intérêt simple à un taux égal à celui de la facilité de prêt marginal de la Banque centrale européenne augmenté de trois points de pourcentage à compter de l'expiration dudit délai et jusqu'au versement aux taux applicables pendant cette période ;
6. *Rejette*, à l'unanimité, la demande de satisfaction équitable pour le surplus.

Fait en anglais, puis communiqué par écrit le 23 juillet 2002, en application de l'article 77 §§ 2 et 3 du règlement.

Michael O'BOYLE
Greffier

Wilhelmina THOMASSEN
Présidente

Au présent arrêt se trouve joint, conformément aux articles 45 § 2 de la Convention et 74 § 2 du règlement, l'exposé des opinions séparées suivantes :

- opinion concordante de M^{me} Thomassen ;
- opinion en partie dissidente de M. Casadevall.

W.T.
M.O'B.

OPINION CONCORDANTE DE M^{me} LA JUGE THOMASSEN

(Traduction)

Je partage l'avis exprimé par la majorité quant à l'issue de cette affaire.

J'ai toutefois quelques réserves à propos du raisonnement suivi par la majorité de la Cour quant à la relation entre la présomption d'innocence et l'exécution prompte des sanctions fiscales en général. Selon moi, il conviendrait de définir avec un peu plus de rigueur les limites que le respect de la présomption d'innocence implique pour l'exécution de sanctions pénales avant qu'un tribunal n'ait statué à leur sujet.

La majorité prend comme point de départ de son raisonnement (paragraphe 106 de l'arrêt) que « ni l'article 6 ni d'ailleurs aucune autre disposition de la Convention ne peuvent passer pour exclure en principe que des mesures d'exécution soient prises avant que des décisions relatives à des majorations d'impôt ne soient devenues définitives ». Quant à moi, je préférerais dire au contraire qu'en principe la présomption d'innocence exclut que des sanctions pénales soient exécutées avant qu'un tribunal ait statué sur la responsabilité de la personne concernée. Le droit de l'individu d'obtenir une décision de justice quant à une accusation en matière pénale serait autrement vidé de toute signification véritable. Cela vaut aussi pour les procédures afférentes à des pénalités fiscales.

Afin de déterminer s'il se justifiait d'exécuter rapidement les sanctions fiscales, la Cour propose un exercice de mise en balance de l'intérêt de l'Etat à procéder à une exécution à titre conservatoire et des droits du requérant (paragraphe 106). Or elle n'indique pas avec suffisamment de clarté comment la présomption d'innocence devrait limiter l'intérêt de l'Etat. J'aurais plutôt tendance à penser qu'il y a violation de ce principe lorsqu'une exécution à titre conservatoire agit comme une sanction.

Si les caractéristiques particulières du recouvrement des impôts et le problème de la fraude fiscale fournissent des motifs respectables d'intérêt général susceptibles de justifier une prompte exécution, il n'en va pas forcément de même pour les pénalités fiscales, comme la Cour l'indique au paragraphe 107 de l'arrêt. Lorsqu'un contribuable est mis à l'amende pour avoir donné des renseignements erronés dans sa déclaration fiscale et qu'il le conteste, il ne faudrait en principe pas exiger le paiement de l'amende avant qu'un tribunal ait tranché la question de savoir si la déclaration était incorrecte.

Certes, des intérêts particuliers de l'Etat peuvent justifier l'adoption d'une autre méthode, par exemple lorsqu'il y a raisonnablement lieu de craindre que l'intéressé ne quitte le pays ou ne dissimule ses actifs pour se soustraire à l'exécution. Cependant, dans un exercice de mise en balance tel que celui proposé par la majorité, les intérêts de l'Etat ne doivent pas être respectés au point de transformer une exécution rapide en sanction, ce qui

pourrait arriver par exemple s'il est impossible d'annuler les effets de l'exécution ou s'ils sont irréparables ou lorsque le montant faisant l'objet de l'exécution est tel qu'il suscite de graves difficultés financières pour l'intéressé, voire l'accule à la faillite. A cet égard, je ne suis pas convaincue par l'avis de la majorité selon lequel le fait qu'une décision de faillite provoquée par l'exécution rapide d'une condamnation à une amende puisse être annulée à la suite d'une demande de réouverture de la procédure de faillite (paragraphe 108 de l'arrêt) soit réellement de nature à réparer une décision de faillite lourde de conséquences.

Si la majoration d'impôt avait constitué un élément décisif dans la décision de déclarer le requérant en faillite – ce qui n'est pas le cas en l'espèce –, j'aurais voté pour la violation de la présomption d'innocence.

OPINION EN PARTIE DISSIDENTE
DE M. LE JUGE CASADEVALL

1. Je ne partage pas l'opinion de la majorité en ce qui concerne le dernier grief du requérant. En effet, j'estime que la mise à exécution des amendes fiscales décidées par l'administration fiscale avant qu'un tribunal ait pu statuer sur la responsabilité pénale du requérant a également enfreint l'article 6 § 2 de la Convention.

2. Sans porter de jugement sur la législation fiscale suédoise, je suis d'avis que la rigoureuse application du système, déjà trop discrétionnaire en soi, et dans les circonstances de la présente affaire, a abouti à une méconnaissance du droit à être présumé innocent. Cela, pour les mêmes faits et raisons qui ont amené la Cour à constater des violations quant au droit d'accès à un tribunal et à la durée de la procédure. En effet, les décisions de l'administration fiscale sur les impôts et les amendes fiscales furent prises en *décembre 1995* et ce n'est qu'en *décembre 2001* (presque six ans après l'appel du requérant) que le tribunal administratif départemental a rendu sa décision sur le fond, l'affaire étant toujours pendante [Paragraphe 95 de l'arrêt]. Mais entre-temps, en *juin 1996*, avant même de statuer dans la procédure sur le sursis de paiement [Décisions de la cour administrative d'appel du 21 mai 1997 et de la Cour administrative suprême du 3 novembre 1998, paragraphe 15 de l'arrêt. Voir aussi paragraphe 89 *in fine*] et alors que les conditions requises dans la loi sur le recouvrement des impôts se trouvaient réunies pour accorder un tel sursis au requérant [Paragraphe 87 de l'arrêt], les mesures d'exécution furent mises en œuvre et il fut déclaré en état de faillite par le tribunal de district [Décision du 10 juin 1996, paragraphe 86 de l'arrêt] avec les graves et irréparables conséquences économiques et professionnelles qui s'en sont suivies pour lui [Paragraphe 87 de l'arrêt].

3. Pour l'efficacité du recouvrement des impôts, mais aussi dans un but dissuasif et punitif à la fois, l'actuel système fiscal suédois opère sur des bases objectives, ne tient pas compte de l'élément intentionnel ni de la négligence des débiteurs comme c'était le cas avant sa réforme, et fait peser sur le contribuable une présomption de responsabilité pénale [Paragraphe 100 *in fine* de l'arrêt]. La Convention ne s'oppose pas, en principe, à certaines présomptions de fait ou de droit, mais en matière pénale elle oblige les Etats contractants à ne pas dépasser à cet égard un certain seuil ; en outre, l'article 6 § 2, s'agissant des présomptions découlant de textes répressifs, commande de les enserrer dans des limites raisonnables prenant en compte la gravité de l'enjeu et préservant les droits de la défense [Arrêt *Salabiaku c. France* du 7 octobre 1988, série A n° 141-A, pp. 15-16, § 28].
Il s'agit bien sûr d'une présomption

juris tantum, mais encore faut-il avoir la possibilité réelle de la combattre [La majorité admet qu'il était difficile pour le requérant de combattre une telle présomption, paragraphe 102 de l'arrêt] devant un tribunal offrant toutes les garanties exigées par l'article 6. Or, en l'espèce, en raison du fait que l'administration fiscale n'a déféré l'affaire au tribunal administratif départemental qu'en février 1999, c'est-à-dire trois ans après l'appel du requérant et plus de deux ans et demi après la fin de la procédure d'exécution [Paragraphe 90 de l'arrêt], il me paraît clair que le requérant n'a pas eu une telle possibilité. C'est à juste titre que la Cour a conclu que le requérant avait été privé du droit d'accès effectif à un tribunal.

4. En ce qui concerne les arguments de la majorité pour écarter le grief tiré de l'article 6 § 2, je constate qu'ils se basent fondamentalement sur *l'intérêt financier de l'Etat* [Paragraphe 104 et 107 de l'arrêt]. Il s'agit bien sûr de l'intérêt général mais, comme la Cour le précise dans l'arrêt, un juste équilibre est nécessaire entre les intérêts qui sont en jeu et les droits de la défense, les moyens employés devant être raisonnablement proportionnés au but légitime poursuivi. La majorité reconnaît qu'un système de recouvrement d'amendes fiscales d'un montant considérable avant toute décision judiciaire, tel que celui en cause, est susceptible de critiques et doit faire l'objet d'un examen minutieux [Paragraphe 108 *in fine* de l'arrêt], cependant cette constatation ne l'a pas empêchée de donner sa bénédiction à un tel système.

5. Les autres arguments se fondant sur la possibilité prévue en droit suédois, après qu'un recours a été accueilli, de rembourser tout montant versé avec intérêts, d'annuler la faillite après une demande de réouverture de la procédure, sur le fait que le requérant n'a pas payé les impôts faute de ressources ou encore sur la réalité de sa situation économique qui devait le conduire fatalement à la faillite, ne me paraissent absolument pas convaincants. Ces aspects subsidiaires ne peuvent l'emporter sur le principe de la présomption d'innocence. En tout état de cause, de telles possibilités auraient éventuellement existé si le requérant avait pu avoir un accès effectif à un tribunal et qu'une décision en justice eût été rendue dans un délai raisonnable, ce qui n'a pas été le cas en l'espèce, comme la Cour en a jugé.