



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

DEUXIÈME SECTION

AFFAIRE ORAL c. TURQUIE (n° 2)

(Requête n° 18384/04)

ARRÊT

STRASBOURG

25 novembre 2008

DÉFINITIF

25/02/2009

Cet arrêt peut subir des retouches de forme.

En l'affaire Oral c. Turquie (n° 2),

La Cour européenne des droits de l'homme (deuxième section), siégeant en une chambre composée de :

Françoise Tulkens, *présidente*,

Ireneu Cabral Barreto,

Vladimiro Zagrebelsky,

Danutė Jočienė,

Dragoljub Popović,

Nona Tsotsoria,

Işıl Karakaş, *juges*,

et de Sally Dollé, *greffière de section*,

Après en avoir délibéré en chambre du conseil le 4 novembre 2008,

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

PROCÉDURE

1. A l'origine de l'affaire se trouve une requête (n° 18384/04) dirigée contre la République de Turquie et dont un ressortissant de cet Etat, M. Hüseyin Turgut Oral (« le requérant »), a saisi la Cour le 8 avril 2004 en vertu de l'article 34 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (« la Convention »).

2. Le requérant était représenté par M^e K. Doğru, avocat à Istanbul. Le gouvernement turc (« le Gouvernement ») était représenté par son agent.

3. Le requérant alléguait en particulier le défaut d'équité de la procédure fiscale dont il a fait l'objet.

4. Le 15 janvier 2008, la présidente de la deuxième section a décidé de communiquer la requête au Gouvernement. Comme le permet l'article 29 § 3 de la Convention, elle a en outre décidé que seraient examinés en même temps la recevabilité et le fond de l'affaire.

EN FAIT**I. LES CIRCONSTANCES DE L'ESPÈCE**

5. Le requérant est né en 1953 et réside à Istanbul.

6. Le 28 août 1998, la direction comptable de la municipalité de Küçük Çekmece (Istanbul) envoya au requérant un avis d'imposition portant sur un montant de 820 000 000 de livres turques (TRL) que le requérant devait acquitter au titre de l'impôt foncier.

7. Le 25 novembre 1999, la municipalité de Küçük Çekmece procéda à des rappels d'impôts non acquittés par le requérant et lui infligea deux amendes fiscales pour soustraction d'impôts fonciers par suite d'erreurs dans ses déclarations pour les années 1998 et 1999. Pour l'année 1998, le requérant fit l'objet d'un rappel d'impôt de 635 000 000 de TRL¹, assorti d'intérêts de retard s'élevant à 990 600 000 TRL². Il fit également l'objet d'une amende fiscale pour soustraction d'impôts s'élevant à 1 130 300 000 TRL³.

Pour l'année 1999, le requérant fit l'objet d'un rappel d'impôts s'élevant à 451 612 000 TRL⁴, assorti d'intérêts de retard d'un montant de 162 580 320 TRL⁵. Il fit également l'objet d'une amende fiscale pour soustraction d'impôts s'élevant à 532 902 160 TRL⁶.

8. Le 6 janvier 2000, le requérant forma opposition contre les amendes fiscales et saisit le tribunal des impôts d'Istanbul d'un recours en sursis à exécution. Il alléguait en outre une erreur dans le calcul du montant de l'impôt dont il était redevable.

9. Le 7 janvier 2000, le tribunal des impôts rejeta sa demande en sursis.

10. Le 19 décembre 2000, le tribunal des impôts rejeta le recours en annulation du requérant. A cet égard, il observa que le conflit entre le requérant et les services fiscaux quant au montant dont le requérant était redevable tenait à la prise en compte de l'emplacement de l'entrée de l'immeuble en cause, laquelle détermine différemment l'assiette de l'impôt foncier. Le tribunal des impôts statua à la lumière d'un rapport d'expertise du 31 octobre 2000.

La motivation du tribunal des impôts se lit comme suit :

« (...) En vertu de l'article 10 de la loi n° 1319 relative à l'impôt foncier : la taxe est calculée et imposée sur la base des déclarations écrites des contribuables. (...) L'article 20 de cette même loi dispose que les valeurs que les contribuables déclareront pour leurs terrains constructibles ou non ne peuvent être inférieures au montant calculé à partir des valeurs unitaires déterminées par des commissions d'estimation (...) en vertu des principes relatifs à la détermination *ad minima* des valeurs unitaires posés par la loi n° 213 sur les procédures fiscales. En cas de déclaration sous-évaluée, la valeur déclarée est rehaussée à la somme calculée par l'administration fiscale sur la base des valeurs unitaires ; cette [dernière] somme est retenue pour le calcul de la taxation et communiquée au contribuable. La différence existant entre le montant calculé par l'administration fiscale et celui déclaré par le contribuable fait l'objet d'une sanction pour manquement [*kusur cezası*].

(...)

1. Environ 1 220 euros (EUR).

2. Environ 1 903 EUR.

3. Environ 2 172 EUR.

4. Environ 857 EUR.

5. Environ 312 EUR.

6. Environ 1 024 EUR.

(...) Aux termes de l'examen du dossier de l'affaire, il apparaît que l'intimé a déposé sa déclaration et payé ses impôts dans les temps. [Cette] déclaration a été faite sur la base de la valeur unitaire du mètre carré déterminée pour la rue d'İstiklal, quartier d'İnönü. L'administration a estimé que la façade [de l'immeuble] se trouvait rue Halkalı, elle s'est fondée sur la valeur unitaire au mètre carré dans cette rue et elle a procédé à une majoration d'impôt. L'essence du litige est donc de savoir dans quelle rue se trouve la façade de l'immeuble ayant donné lieu à l'imposition.

(...)

Pour la résolution du litige, notre tribunal a estimé nécessaire d'avoir recours à un examen et une expertise par un expert. Le 11 octobre 2000, un examen et une expertise ont été effectués sur les lieux, le rapport d'expertise (...) du 31 octobre 2000 a été versé au dossier. (...) ce rapport d'expertise a été considéré comme pouvant servir de fondement à la décision de notre tribunal.

A cet égard, dès lors qu'il a été compris que l'entrée principale de l'immeuble se situait dans la rue de Halkalı, eu égard à la valeur unitaire du mètre carré dans cette rue, [il n'y a] aucune erreur au regard de la loi dans l'imposition majorée [*cezalı*]. »

11. Par la suite, le requérant se pourvut devant le Conseil d'Etat. Dans son mémoire en pourvoi, il alléguait l'illégalité des amendes fiscales dont il avait été frappé, soulignant que de telles amendes ne pouvaient être infligées qu'en cas de carence dans les déclarations d'impôts, ce qui n'était selon lui pas le cas. Il soutint en outre ne pas avoir eu notification du rapport d'expertise sur lequel la juridiction de première instance avait fondé sa décision alors que ce rapport aurait dû lui être notifié. Selon le requérant, ce rapport devait donc être considéré comme contraire aux lois et règlements.

12. Le 25 décembre 2003, le Conseil d'Etat rejeta ce pourvoi.

II. LE DROIT INTERNE PERTINENT

13. L'article 341 du code de procédure fiscale peut se lire comme suit :

« Soustraction d'impôt :

La soustraction d'impôt s'entend du versement tardif ou insuffisant étant résulté du fait que le contribuable ou le responsable ne s'est pas acquitté dans les temps ou s'est acquitté partiellement de ses devoirs en matière d'imposition.

Les fausses déclarations relatives à la situation personnelle, civile ou familiale, ainsi que tout acte entraînant le paiement incomplet ou une restitution indue de l'impôt valent soustraction d'impôt.

Dans les cas énoncés aux paragraphes ci-dessus, qu'une taxation ait lieu par la suite ou soit complétée, ou qu'il y ait remboursement de la restitution indue n'empêchent pas l'application de la peine. »

14. La loi n° 1319 relative à l'impôt foncier du 29 juillet 1970 pouvait se lire comme suit en ses parties pertinentes :

Article 10

« La taxe sur la propriété bâtie est calculée et imposée sur la base des déclarations écrites des contribuables. Cela étant, les valeurs déclarées par les contribuables ne peuvent être inférieures aux coûts de construction qui doivent être calculés conformément au règlement publié en vertu de l'article 31 [de la présente loi] à partir des coûts courants de construction au mètre carré établis et publiés par les ministères des Finances et de l'Habitat (...) »

Article 20

« La taxe foncière est calculée et imposée sur la base des déclarations écrites des contribuables.

Cela étant, les valeurs que les contribuables déclareront pour leurs terrains constructibles ou non ne peuvent être inférieures au montant calculé à partir des valeurs unitaires déterminées par des commissions d'estimation (...) en vertu des principes relatifs à la détermination *ad minima* des valeurs unitaires posés par la loi n° 213 sur les procédures fiscales. En cas de déclaration sous-évaluée, la valeur déclarée est rehaussée à la somme calculée par l'administration fiscale sur la base des valeurs unitaires ; cette [dernière] somme est retenue pour le calcul de la taxation et communiquée au contribuable. La différence existant entre le montant calculé par l'administration fiscale et celui déclaré par le contribuable fait l'objet d'une sanction pour manquement [*kusur cezasi*]. »

La dernière phrase du deuxième paragraphe de l'article 20 a été abrogée par l'article 82-6 de la loi n° 4369 du 22 juillet 1998, avec effet à compter du 1^{er} janvier 1998.

Les articles 10 et 20 de cette loi ont été abrogés par l'article 7 b) de la loi n° 4751 du 3 avril 2002.

EN DROIT**I. SUR LA VIOLATION ALLÉGUÉE DE L'ARTICLE 6 DE LA CONVENTION**

15. Le requérant se plaint du défaut d'équité de la procédure fiscale eu égard notamment à l'appréciation erronée des faits par les juridictions nationales, fondée sur un rapport d'expertise qui ne lui aurait pas été communiqué. Il invoque à cet égard l'article 6 de la Convention, ainsi libellé :

« Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement (...) par un tribunal (...) qui décidera (...) des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil (...) ou du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle. »

16. Le Gouvernement combat cette thèse.

A. Sur la recevabilité

1. Sur l'applicabilité de l'article 6 de la Convention

17. Le Gouvernement précise que dans le système légal turc seules certaines infractions fiscales sont passibles de peines pénales : c'est notamment le cas des infractions prévues aux articles 359 à 363 de la loi n° 213 sur les procédures fiscales auxquelles s'appliquent les articles 1 à 75 du code pénal. Il soutient qu'en l'espèce le requérant a été astreint au paiement d'une amende uniquement parce qu'il avait déclaré un montant insuffisant et que, par conséquent, il avait payé un montant d'impôt inférieur à celui dont il était redevable. Selon le Gouvernement, cette circonstance n'entre aucunement dans la catégorie des faits pouvant donner lieu à une condamnation pénale. D'après lui, il ne s'agit donc pas en l'occurrence d'une peine en droit interne mais seulement d'un complément d'impôt correspondant à la somme dont le requérant aurait dû s'acquitter s'il n'avait pas commis d'erreur au moment de sa déclaration initiale.

18. Le Gouvernement ajoute que les faits reprochés au requérant relèvent des juridictions fiscales et aucunement des juridictions pénales et que l'amende litigieuse se fonde sur l'article 341 de la loi sur les procédures fiscales. Il considère enfin que non seulement l'amende infligée au requérant n'est pas excessive, mais qu'en outre le requérant peut récupérer l'impôt dont il s'était initialement acquitté.

19. Enfin, rappelant la jurisprudence de la Cour telle qu'énoncée dans l'affaire *Ferrazzini c. Italie* ([GC], n° 44759/98, CEDH 2001-VII), le Gouvernement soutient que la question en litige n'entre pas dans le champ d'application de l'article 6 de la Convention sous son volet civil.

20. Le requérant combat ces thèses.

21. Pour la Cour, le contentieux fiscal échappant au champ des droits et obligations de caractère civil (*ibidem*, §§ 21-30), la question qui se pose en l'espèce consiste à savoir si la procédure litigieuse est de nature « pénale » au sens autonome de l'article 6 et si elle est, à ce titre, susceptible d'entraîner l'application des garanties prévues par cette disposition.

22. Selon la jurisprudence constante de la Cour, l'applicabilité de l'article 6 sous son aspect pénal doit s'apprécier sur la base de trois critères, à savoir : a) la classification de l'infraction au niveau interne, b) la nature de l'infraction et c) le degré de gravité de la sanction dont est passible la personne concernée (*Engel et autres c. Pays-Bas*, 8 juin 1976, §§ 82-83, série A n° 22. *Ezeh et Connors c. Royaume-Uni* [GC], n°s 39665/98 et 40086/98, § 82, CEDH 2003-X). Les deuxième et troisième critères sont alternatifs et pas nécessairement cumulatifs. Pour que l'article 6 s'applique, il suffit que l'infraction en cause soit par nature pénale ou qu'elle ait exposé

l'intéressé à une sanction qui, par sa nature et son degré de gravité, ressortit en général à 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 (*Ezeh et Connors*, précité, § 86, qui se réfère notamment à *Bendenoun c. France*, 24 février 1994, § 47, série A n° 284).

23. En l'espèce, à la lumière des « critères Engel », réaffirmés en dernier lieu par la Grande Chambre en matière fiscale dans l'affaire *Jussila c. Finlande* ([GC], n° 73053/01, §§ 32-36, CEDH 2006-...), la Cour observe en premier lieu que les amendes fiscales infligées à l'intéressé ne ressortissaient pas au droit pénal mais relevaient de la législation fiscale. Toutefois, pareille considération n'est pas décisive (*ibidem*, § 37). En effet, la Cour rappelle avoir déjà déclaré que le deuxième critère, qui touche à la nature de l'infraction, représente un élément d'appréciation d'une plus grande importance (*ibidem*, § 38). Or, au vu des pièces du dossier et des informations fournies par les parties, la Cour observe que par leur nature les amendes litigieuses étaient fondées sur des dispositions juridiques générales applicables à l'ensemble des contribuables. Elles tendaient en outre à punir tout comportement constitutif d'une soustraction d'impôt et poursuivaient en conséquence un but répressif.

24. A cet égard, la Cour relève que le requérant a fait l'objet de deux rappels d'impôts, assortis chacun d'une majoration d'impôt correspondant aux intérêts échus. En outre, ces rappels d'impôts étaient assortis de deux amendes fiscales, définies dans les textes de loi applicables au moment où elles furent infligées comme des « sanctions pour manquement » punissant toute carence des contribuables dans le paiement de leurs impôts ou dans l'exécution des obligations y relatives. Les amendes litigieuses ne tendaient donc pas à la réparation pécuniaire d'un préjudice mais visaient à punir pour empêcher la réitération de l'acte incriminé.

25. On peut dès lors conclure que ces amendes étaient fondées sur une norme de caractère général poursuivant un but à la fois préventif et répressif (*ibidem*, § 38). Or, aux yeux de la Cour, cette considération suffit à elle seule à conférer à l'infraction un caractère pénal.

26. Enfin, quant au degré de sévérité de la sanction, la Cour prend en compte le montant considérable des amendes ainsi infligées. Eu égard à ce qui précède, la Cour estime donc que l'article 6 s'applique sous son volet pénal.

27. Elle constate par ailleurs que ce grief n'est pas manifestement mal fondé au sens de l'article 35 § 3 de la Convention. Elle relève en outre qu'il ne se heurte à aucun autre motif d'irrecevabilité. Il convient donc de le déclarer recevable.

B. Sur le fond

28. Le Gouvernement soutient que le dossier de l'affaire était accessible aux parties de sorte que le requérant était en mesure de prendre connaissance de toute pièce y figurant, y compris le rapport d'expertise dont il se plaint de ne pas avoir obtenu communication.

29. Le requérant déclare quant à lui n'avoir jamais eu notification du rapport d'expertise en question et n'avoir eu connaissance de ce dernier que le 13 décembre 2000, date à laquelle le tribunal des impôts a statué.

30. La Cour rappelle d'abord sa jurisprudence selon laquelle le principe de l'égalité des armes – l'un des éléments de la notion plus large de procès équitable – requiert que chaque partie se voie offrir une possibilité raisonnable de présenter sa cause dans des conditions qui ne la placent pas dans une situation de net désavantage par rapport à son adversaire (*Nideröst-Huber c. Suisse*, 18 février 1997, § 23, *Recueil des arrêts et décisions* 1997-I). Par ailleurs, le droit à une procédure contradictoire au sens de l'article 6 § 1 implique en principe pour chaque partie la faculté non seulement de faire connaître les éléments qui sont nécessaires à la présentation de sa défense et au succès de ses prétentions, mais aussi de prendre connaissance et de discuter toute pièce ou observation présentée au juge en vue d'influencer la décision du « tribunal » (voir, *mutatis mutandis*, *Mantovanelli c. France*, 18 mars 1997, § 33, *Recueil* 1997-II ; *Lobo Machado c. Portugal*, 20 février 1996, § 31, *Recueil* 1996-I ; *Vermeulen c. Belgique*, 20 février 1996, § 33, *Recueil* 1996-I).

31. La Cour rappelle ensuite qu'il appartient également aux seules parties au litige d'apprécier si un document transmis à la juridiction saisie de leur affaire appelle des commentaires ; il y va notamment de la confiance des justiciables dans le fonctionnement de la justice, laquelle se fonde, entre autres, sur l'assurance d'avoir pu s'exprimer sur toute pièce au dossier (*Nideröst-Huber*, précité, § 29) et élément déterminant de l'affaire (*Cottin c. Belgique*, n° 48386/99, § 33, 2 juin 2005). En l'espèce, la Cour observe que la question à laquelle l'expert était chargé de répondre se confondait avec l'une de celles qu'estimait devoir trancher la juridiction du fond pour se prononcer sur la légitimité des amendes infligées. En outre, force est de constater que cette juridiction a estimé que le rapport d'expertise en question pouvait fonder sa décision, conférant ainsi à ce rapport un poids prépondérant (paragraphe 10 ci-dessus).

32. Le rapport en question n'ayant pas été communiqué au requérant, celui-ci n'a pu formuler d'observation sur sa teneur ou ses conclusions. La Cour estime que le respect du droit à un procès équitable exigeait que le requérant eût la faculté de soumettre efficacement ses commentaires sur un élément de preuve jugé essentiel par les juges du fond pour leur appréciation des faits. Or cette possibilité ne lui a pas été donnée. A cet égard, la Cour estime que le versement du rapport d'expertise au dossier de l'affaire et

l'accessibilité de celui-ci ne pouvaient pallier cette carence. De l'avis de la Cour, on ne pouvait en effet exiger du requérant ou de son représentant qu'ils s'informent régulièrement, pendant toute la durée du procès, du versement ou non d'éventuelles pièces au dossier afin d'être en mesure de présenter des observations complémentaires.

33. Ces éléments suffisent à la Cour pour conclure qu'il y a eu violation de l'article 6 § 1 de la Convention.

II. SUR LA VIOLATION ALLÉGUÉE DE L'ARTICLE 17 DE LA CONVENTION

34. Le requérant dénonce également une violation de l'article 17 de la Convention.

35. La Cour relève que ce grief n'est aucunement étayé et qu'il apparaît manifestement mal fondé. Il convient donc de le rejeter en application de l'article 35 §§ 3 et 4 de la Convention.

III. SUR LA VIOLATION ALLÉGUÉE DE L'ARTICLE 1 DU PROTOCOLE N° 1

36. Le requérant allègue en outre une violation de l'article 1 du Protocole n° 1 en se fondant sur les mêmes faits que ceux énoncés sous l'angle de l'article 6.

37. La Cour relève que ce grief est lié à celui examiné sous l'angle de l'article 6 et doit donc aussi être déclaré recevable. Toutefois, eu égard au constat relatif à l'article 6 § 1 (paragraphe 33 ci-dessus), la Cour estime qu'il n'y a pas lieu d'examiner séparément s'il y a eu, en l'espèce, violation de cette disposition.

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

38. 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

39. Le requérant réclame 116 415,18 nouvelles livres turques (TRY)⁷ au titre du montant d'impôt indu qu'il aurait versé. Il réclame également

7. Environ 67 077 EUR.

420 000 EUR pour préjudice matériel et 100 000 EUR pour préjudice moral.

40. Le Gouvernement conteste ces prétentions.

41. La Cour ne saurait spéculer sur les conclusions auxquelles les juridictions turques auraient abouti en l'absence du manquement relevé et rejette donc la demande du requérant au titre du préjudice matériel. Elle estime cependant que l'intéressé a subi un certain préjudice moral que le simple constat de violation suffit à compenser (voir *Hüseyin Turan c. Turquie*, n° 11529/02, § 44, 4 mars 2008).

B. Frais et dépens

42. Le requérant demande également 2 000 EUR en remboursement des frais de traduction et 2 000 EUR correspondant aux honoraires d'avocat, sans fournir de pièces justificatives.

43. Le Gouvernement conteste ces prétentions.

44. Selon la jurisprudence de la Cour, un requérant ne peut obtenir le remboursement de ses frais et dépens que dans la mesure où se trouvent établis leur réalité, leur nécessité et le caractère raisonnable de leur taux. En l'espèce, compte tenu des éléments en sa possession et des critères susmentionnés, la Cour rejette la demande relative aux frais et dépens.

C. Intérêts moratoires

45. La Cour juge approprié de calquer le taux des intérêts moratoires 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, À L'UNANIMITÉ,

1. *Déclare* la requête recevable quant aux griefs tirés de l'article 6 § 1 de la Convention et de l'article 1 du Protocole n° 1, et irrecevable pour le surplus ;
2. *Dit* qu'il y a eu violation de l'article 6 § 1 de la Convention ;
3. *Dit* qu'il n'y a pas lieu d'examiner séparément le grief tiré de l'article 1 du Protocole n° 1 ;
4. *Dit* que le présent arrêt constitue en soi une satisfaction équitable suffisante pour le dommage moral subi par le requérant ;

5. *Rejette* la demande de satisfaction équitable du requérant.

Fait en français, puis communiqué par écrit le 25 novembre 2008, en application de l'article 77 §§ 2 et 3 du règlement.

Sally Dollé
Greffière

Françoise Tulkens
Présidente