



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

DÉCISION

SUR LA RECEVABILITÉ

de la requête n° 36677/97  
présentée par DANGEVILLE S.A.  
contre la France

La Cour européenne des Droits de l'Homme (troisième section), siégeant le 12 septembre 2000 en une chambre composée de

M. L. Loucaides, *président*,  
M. J.-P. Costa,  
M. P. Kūris,  
M<sup>me</sup> F. Tulkens,  
M. K. Jungwiert,  
M<sup>me</sup> H.S. Greve,  
M. M. Ugrekhelidze, *juges*,  
et de M<sup>me</sup> S. Dollé, *greffière de section*,

Vu la requête susmentionnée introduite devant la Commission européenne des Droits de l'Homme le 6 mars 1997 et enregistrée le 23 juin 1997,

Vu l'article 5 § 2 du Protocole n° 11 à la Convention, qui a transféré à la Cour la compétence pour examiner la requête,

Vu les observations soumises par le gouvernement défendeur et celles présentées en réponse par la requérante,

Après en avoir délibéré, rend la décision suivante :

**EN FAIT**

La requérante est la société anonyme Dangeville SA, société de courtiers en assurances, dont le siège social se trouve à Paris. Devant la Cour, elle est représentée par Maître Denis Garreau, avocat aux Conseils à Paris.

Les faits de la cause, tels qu'ils ont été exposés par les parties, peuvent se résumer comme suit.

L'activité commerciale de la requérante fut soumise à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après TVA), en application du code général des impôts dans sa rédaction en vigueur jusqu'au 31 décembre 1978. A ce titre, la requérante acquitta, sur ses opérations de 1978, une taxe s'élevant à 292 816 francs.

Les dispositions de l'article 13-B-a de la 6ème directive du Conseil des communautés européennes - qui aurait dû être appliquée le 1er janvier 1978 - vinrent « exonérer les opérations d'assurance et de réassurance, y compris les prestations de services afférentes à ces opérations effectuées par les courtiers et les intermédiaires d'assurance ».

Le 26 juin 1978, la 9e directive du Conseil des communautés européennes accorda à la France un délai supplémentaire pour la mise en œuvre des dispositions de l'article 13-B-a, soit jusqu'au 1er janvier 1979.

La requérante, se fondant sur le texte de la 6ème directive, demanda la restitution de la taxe qu'elle estimait indûment versée pour la période du 1er janvier au 31 décembre 1978 (la 9ème directive ne comportait aucun effet rétroactif). Elle invoqua également la responsabilité de l'Etat qui, en n'ayant pas mis le droit français en conformité avec la 6ème directive dans les délais prévus par celle-ci, avait commis une faute de nature à lui causer un préjudice égal au montant de la taxe versée. Elle demanda la restitution du montant de l'imposition acquittée ou au moins de la somme afférente à la période du 1er janvier 1978 à la date d'entrée en vigueur de la directive.

Par jugement du 8 juillet 1982, le tribunal administratif de Paris rejeta les demandes. Il releva qu'il ressortait du traité des communautés européennes que, si les directives liaient les Etats quant au résultat à atteindre, les autorités nationales restaient seules compétentes pour décider des moyens propres à leur faire produire effet en droit interne, de sorte qu'un justiciable ne pouvait invoquer directement une directive à l'encontre d'une disposition de droit national.

Par arrêt du 19 mars 1986, le Conseil d'Etat rejeta l'appel de la requérante. Il invoqua l'impossibilité pour les particuliers d'invoquer les dispositions d'une directive européenne non encore transposée en droit interne et déclara l'action en responsabilité irrecevable pour absence de saisine préalable de l'administration fiscale. Il s'exprima essentiellement comme suit :

Sur la première demande :

« Considérant qu'il ressort clairement des stipulations de l'article 189 du traité instituant la communauté économique européenne, en date du 25 mars 1957, que, si les directives du conseil lient les Etats membres 'quant au résultat à atteindre' et si, pour atteindre les résultats qu'elles définissent, les autorités nationales sont tenues d'adapter la législation des Etats membres aux directives qui leur sont destinées, ces autorités restent seules compétentes pour décider des moyens propres à permettre aux directives de produire effet en droit interne ; qu'ainsi, qu'elles que soient, d'ailleurs, les précisions qu'elles contiennent à l'intention des Etats membres, les directives ne peuvent pas être invoquées par les ressortissants de ces Etats à l'appui d'un recours relatif à un litige fiscal ; qu'il est constant que les mesures propres à permettre à la sixième directive susmentionnée de produire effet en droit interne français n'avaient pas encore été prises durant la période d'imposition litigieuse ; que, dans ces conditions, ladite directive qui, contrairement à ce que soutient la société requérante, ne constitue pas un règlement au sens des stipulations du traité précité est, en tout état de cause, sans influence sur l'application des dispositions législatives antérieures, notamment l'article 256 du Code général des impôts ; (...) »

Sur la seconde demande :

« Considérant que le tribunal n'a pas statué sur les conclusions subsidiaires tendant à l'octroi d'une indemnité de 291 816,21 F dont la société l'avait saisi en cours d'instance ; que le jugement attaqué est donc entaché d'irrégularité sur ce point et doit, dans cette mesure, être annulé ;

Considérant que, dans les circonstances de l'espèce, il y a lieu d'évoquer et de statuer immédiatement sur les conclusions de la demande sur lesquelles les premiers juges ont omis de se prononcer ;

Considérant qu'en vertu des dispositions combinées de l'article R.89 du code des tribunaux administratifs et de l'article premier du décret du 11 janvier 1965, le tribunal administratif ne peut être saisi que par voie de recours contre une décision ; que la Société Anonyme 'Cabinet Jacques Dangeville' ne justifie d'aucune décision lui ayant refusé d'indemnité de 291 816,91 F qu'elle sollicite, ni même d'aucune demande à l'autorité administrative, à l'effet d'en obtenir l'allocation ; qu'ainsi, faute de décision préalable, ses conclusions à fin d'indemnité ne sont pas recevables ; (...) ».

Entre-temps, une instruction administrative du 2 janvier 1986, avait décidé que : « (...) les courtiers d'assurances qui n'ont pas soumis leurs opérations à la taxe sur la valeur ajoutée entre le 1er janvier et le 30 juin 1978 et ont fait l'objet de redressements de ce fait, ne seront plus recherchés en paiement des sommes dont ils restent redevables à ce titre à la date de publication de la présente instruction ».

La seconde demande ayant été rejetée pour un motif de procédure tenant à l'absence de saisine préalable de l'administration fiscale, la requérante présenta une nouvelle demande en réparation, en respectant les formes requises. C'est la raison pour laquelle la requérante adressa le 16 mars 1987 au ministre du Budget une demande en réparation. Sa demande s'articulait sur deux points :

- elle invoquait la responsabilité pour faute de l'Etat du fait de la non-transposition dans le délai requis de la 6ème directive et de l'application d'une disposition du droit français devenue contraire au droit communautaire ;

- elle invoquait la responsabilité sans faute pour rupture de l'égalité devant les charges publiques suite à l'intervention de l'instruction du 2 janvier 1986.

La demande ayant été rejetée par le ministre, la requérante saisit le tribunal administratif de Paris, qui la débouta par jugement du 23 mai 1989.

Par arrêt du 1er juillet 1992, la cour administrative d'appel de Paris, statuant en formation plénière, annula partiellement le jugement. Elle retint le principe d'une responsabilité pour faute de l'Etat et, à titre de réparation du préjudice, condamna ce dernier à verser à la requérante la somme de 129 845 francs assortie des intérêts au taux légal capitalisés, somme égale à celle de la taxe indûment acquittée.

La cour s'exprima essentiellement comme suit :

« Sur le principe de la responsabilité de l'Etat :

Considérant qu'il résulte des stipulations du traité instituant la Communauté économique européenne, et notamment de son traité 5, que l'Etat français est tenu de prendre toutes les mesures propres à assurer l'exécution des obligations qui lui incombent en vertu dudit traité ; que parmi ces obligations se trouve celle d'effacer les conséquences illicites d'une violation du droit communautaire soit directement, soit, à défaut, en assurant la réparation effective des préjudices qui en ont résulté ; que, par suite, la circonstance qu'un contribuable se prétendant taxé sur le fondement d'une disposition législative incompatible avec les objectifs d'une directive communautaire ait d'abord déféré en vain l'imposition en cause au juge de l'impôt, lequel n'a pas admis la possibilité d'invoquer utilement cette incompatibilité, ne saurait par elle-même faire obstacle à ce que l'intéressé soit recevable à demander, sur le fondement des obligations résultant du traité précité, la réparation du préjudice découlant pour lui de l'absence de transposition en droit interne des objectifs de la directive ;

Considérant qu'il résulte de l'article 13-B-a de la 6ème directive du Conseil des communautés économiques européennes du 17 mai 1977 que les législations des Etats membres devaient, à compter du 1er janvier 1978, exonérer de la taxe sur la valeur ajoutée les opérations d'assurance et de réassurance, y compris les prestations de services afférentes à ces opérations effectuées par les courtiers et les intermédiaires d'assurance ; que si la 9ème directive du 26 juin 1978, notifiée à l'Etat français le 30 juin 1978, a reporté pour la France la date limite de transposition de la 6ème directive au 1er janvier 1979, cette directive n'a comporté, aux termes de l'interprétation qui en a été donnée par la Cour de justice des Communautés économiques européennes, aucun effet rétroactif ; ainsi les dispositions de l'article 256 du Code général des impôts, dans sa rédaction antérieure au 1er janvier 1979 et en vertu desquelles étaient assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée les activités de courtage en assurance de la nature de celles exercées par la société Jacques Dangeville, n'étaient pas compatibles, pour la période 1er janvier au 30 juin 1978, avec les objectifs fixés par la 6ème directive ; que la société requérante est dès lors fondée à soutenir que, contrairement à ce qu'a décidé le tribunal administratif, la responsabilité de l'Etat se trouve engagée en raison de la situation ainsi créée et à demander que l'Etat soit condamné à réparer le préjudice résultant pour elle de la situation illicite résultant de son assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée au titre de la période sus-indiquée ;

Sur le préjudice :

Considérant que, compte tenu du mode de rémunération des courtiers en assurance, déterminé par les assureurs en pourcentage des primes versées par la clientèle de ces derniers, la taxe sur la valeur ajoutée acquittée par la société Jacques Dangeville n'était par répercutée sur sa

clientèle et n'a donné lieu à aucune facturation ; qu'ainsi le préjudice dont la société est fondée à demander réparation est égal au montant de la taxe qu'elle a acquittée pour la période du 1er janvier au 30 juin 1978 et s'élève à la somme de 129 845,86 F. »

La Direction générale des impôts se pourvut en cassation.

Dans son mémoire déposé le 23 mai 1995, la requérante présenta le moyen suivant :

« (...) en l'espèce, il y a eu rupture de l'égalité des contribuables devant l'impôt par l'instauration de mesures différentes à l'égard de personnes placées dans la même situation, du fait que par une instruction du 2 janvier 1986, la D.G.I. a cru pouvoir estimer que les courtiers d'assurances qui n'avaient pas soumis leurs opérations à la T.V.A. entre le 1er janvier 1978 et le 30 juin 1978 et ont fait l'objet de redressements de ce fait, ne seraient plus recherchés en paiement des sommes dont ils restaient redevables à ce titre à la date de publication de la présente instruction.

La rupture de l'égalité devant les charges publiques est ainsi particulièrement évidente et de surcroît injuste puisqu'elle a abouti à faire une discrimination entre les redevables à la T.V.A. au préjudice de ceux qui sont soumis au paiement de l'impôt et au bénéfice de ceux qui y sont soustraits. ».

Par arrêt du 30 octobre 1996, pris en formation plénière d'Assemblée, le Conseil d'Etat annula l'arrêt attaqué et débouta la requérante de l'ensemble de ses demandes. Il décida qu'en vertu du principe de la « distinction du contentieux », elle n'avait pas la possibilité de rechercher par la voie d'un recours en responsabilité à obtenir une satisfaction qui lui avait été refusée sur le terrain de l'action fiscale par une décision qui avait autorité de chose jugée, à savoir l'arrêt du 26 février 1986.

Le Conseil d'Etat s'exprima essentiellement comme suit :

« Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis à la cour administrative d'appel de Paris que, par décision du 19 mars 1986, le Conseil d'Etat statuant au Contentieux a rejeté une requête de la société anonyme Jacques Dangeville tendant à la restitution de la taxe sur la valeur ajoutée que celle-ci avait acquitté au titre de la période du 1er janvier au 31 décembre 1978, par le moyen, notamment, que son assujettissement à cette taxe aurait procédé de l'application de dispositions législatives incompatibles avec les objectifs de la sixième directive du Conseil des Communautés européennes, du 17 mai 1977 ; que la requête de la société anonyme Jacques Dangeville sur laquelle a statué la cour par l'arrêt attaqué tendait à l'obtention d'une 'indemnité' de montant égal à celui de la taxe sur la valeur ajoutée ainsi supportée, en réparation du 'préjudice' que sa charge a constitué pour la société, et par le moyen que ce préjudice était imputable au retard apporté par l'Etat français à transposer dans le droit interne les objectifs de la directive ; que, par suite, en jugeant que la circonstance que la société 'ait d'abord déféré en vain l'imposition en cause au juge de l'impôt' ne faisait pas l'obstacle à la recevabilité d'une demande en réparation qui n'invoquait pas de préjudice autre que celui résultant du paiement de la taxe, la cour administrative d'appel de Paris a, comme le soutient le ministre du Budget, commis une erreur de droit ; que le ministre du Budget est, dès lors, fondé à demander que l'arrêt attaqué soit annulé en tant que la Cour a fait droit, pour partie, aux conclusions de la requête de la société anonyme Jacques Dangeville ; (...) ».

Le même jour, le Conseil d'Etat statua sur une requête présentée par la SA Revert et Badelon, dont l'activité commerciale et les prétentions étaient identiques à celles de la requérante mais qui présentait un recours fiscal. Le Conseil d'Etat opéra un revirement de jurisprudence par rapport à sa position adoptée dans son arrêt du 26 février 1986 : le pourvoi

de la SA Revert et Badelon fut déclaré recevable par le Conseil d'Etat, qui estima que la requérante pouvait se prévaloir des dispositions de la 6<sup>è</sup> directive et considéra que la décharge de l'imposition contestée, qui était dépourvue de base légale en raison de sa contrariété avec les prévisions de cette directive devait être accordée. Il conclut à l'illicéité de la situation et au remboursement par l'Etat des sommes indûment versées.

Le commissaire du Gouvernement présenta des conclusions communes dans l'affaire de la requérante et dans celle de la SA Revert et Badelon. Il indiqua l'identité de faits et de droit des deux affaires en ces termes :

« (...) [le dossier SA Revert et Badelon] présente à juger la même question de droit que celle que vous avez tranchée le 19 mars 1986 sur la requête de la société Jacques Dangeville. La période concernée est la même, les textes à appliquer sont identiques. La société requérante, qui exploite le cabinet Revert et Badelon, a une activité de courtier en assurances qui ne se distingue en rien de la société Dangeville (...) ».

Il ajouta ce qui suit :

« (...) vous annulerez l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris qui a fait droit aux conclusions indemnitaires de la société Dangeville. Celle-ci n'aura eu que la malchance de voir sa réclamation fiscale jugée trop tôt. Nous sommes conscients de ce que la situation qui lui est faite peut paraître injuste, mais nous pensons que pour confirmer l'arrêt qui lui donne satisfaction, il faudrait pratiquer, par rapport aux principes qui fondent votre contentieux, une dérogation dont les conséquences seraient excessives quant à la stabilité des situations juridiques créées par le juge. Un seul cas particulier, reposant de surcroît sur des difficultés transitoires, ne peut justifier une telle dérogation (...) »

Pour faire droit à la demande de la SA Revert et Badelon, le Conseil d'Etat s'exprima comme suit :

« Considérant, d'une part, qu'en vertu de l'article 1er de la 6<sup>ème</sup> directive du Conseil des Communautés européennes du 17 mai 1997, les Etats membres devaient prendre, au plus tard le 1er janvier 1978, les mesures nécessaires en vue d'adapter leur régime de taxe sur la valeur ajoutée aux objectifs de la directive ; que si la 9<sup>ème</sup> directive du conseil du 26 juin 1978, notifiée à la France le 30 juin 1978, a autorisé celle-ci à ne mettre en œuvre la 6<sup>ème</sup> directive que le 1er janvier 1979, cette directive n'a comporté, aux termes de l'interprétation qu'en a donnée la Cour de justice des communautés européennes, aucun effet rétroactif ; qu'ainsi elle n'a pu couvrir, avant le 30 juin 1978, la carence des autorités françaises à prendre en temps utile des dispositions conformes aux objectifs de la 6<sup>ème</sup> directive ;

Considérant, d'autre part, que les articles 256 et 261-4-1<sup>o</sup> du Code général des impôts, issus de la loi du 6 janvier 1966 et demeurés en vigueur jusqu'à leur modification par la loi du 29 décembre 1978, en tant qu'ils maintiennent l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée des affaires réalisées par les courtiers d'assurance lorsqu'elles ne sont pas rémunérées par des commissions ou outrages fixés par des dispositions législatives ou réglementaires, ne sont pas conformes aux objectifs des dispositions du a) de l'article 13B de la 6<sup>ème</sup> directive qui exonèrent de la taxe toutes les opérations d'assurance et de réassurance effectuées par les courtiers et les intermédiaires d'assurance ; qu'il y a lieu, dès lors, d'écarter, dans cette mesure, l'application de ces dispositions des articles 256 et 261-4-1<sup>o</sup> pendant la période allant du 1er janvier au 30 juin 1978 ; qu'il suit de là que la SA Cabinet Revert et Badelon qui exerce une activité de courtage d'assurance, est fondée à soutenir que la taxe sur la valeur ajoutée qui lui a été réclamée au titre des périodes allant du 1er avril au 30 juin 1978 à raison des affaires qu'elles avaient réalisées, est dépourvue de base légale ;

Considérant, en revanche que pour la période allant du 1er juillet au 31 décembre 1978, la société n'est pas fondée à se prévaloir de l'incompatibilité des articles 256 et 261-4-1° du Code général des impôts avec les objectifs des dispositions du a) de l'article 13 B de la 6ème directive, dès lors que le terme du délai imparti à la France pour adapter sa législation à cette directive avait été repoussé au 1er janvier 1979 par la 9ème directive ; que par suite la société requérante a été assujettie à bon droit à la taxe sur la valeur ajoutée, pour la période allant du 1er juillet au 31 décembre 1978 sur le fondement des dispositions demeurées applicables des articles 256 et 261-4-1° du Code général des impôts ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la SA Cabinet Revert et Badelon est seulement fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande pour les périodes allant du 1er au 29 février 1978 et du 1er avril au 30 juin 1978 ; (...) »

## GRIEFS

1. La requérante allègue la violation du droit de propriété au sens de l'article 1, seconde phrase, du Protocole N° 1 à la Convention :

Elle estime que les arrêts du Conseil d'Etat des 19 mars 1986 et 30 octobre 1996 l'ont définitivement privée de ses biens et de toute réparation, ce qui constitue une privation illégale de propriété.

Elle s'estime titulaire d'une créance à l'encontre de l'Etat, créance dont elle affirme pouvoir prétendre avoir « une espérance légitime » de la voir se concrétiser (arrêt *Pressos Compania Naviera SA et autres c. Belgique*, 20 novembre 1995, série A n° 332 ; arrêt *Pine Valley Development Ltd et autres c. Irlande*, 29 novembre 1991, série A n° 222) et que cette créance était certaine et exigible puisque le versement de la TVA pour l'année 1978 résultait d'une situation illicite, ainsi que l'a jugé le Conseil d'Etat dans son arrêt *SA Revert et Badelon* du 30 octobre 1996 et comme l'avait déjà relevé dans son cas la cour administrative d'appel de Paris dans son arrêt pris en sa formation plénière d'Assemblée le 1er juillet 1992.

La requérante se plaint de n'avoir jamais été déclarée recevable à faire valoir sa créance puisque les juridictions l'ont chaque fois déboutée pour une condition de forme sans pour autant contester l'existence de la créance.

La requérante soutient que l'ingérence était illégale, ainsi que l'a relevé la cour administrative d'appel, non contredite dans son cas par le Conseil d'Etat et le commissaire du Gouvernement, ainsi que le Conseil d'Etat dans l'affaire *SA Revert et Badelon*. Au surplus, l'administration elle-même a reconnu cette illégalité dans son instruction du 2 janvier 1986, laquelle abandonne les redressements infligés aux courtiers d'assurance qui n'avaient pas, contrairement à la requérante, spontanément soumis leurs opérations à la TVA pour la période considérée. Enfin, aucune des juridictions saisies par la requérante n'a conclu à la légalité de la taxe, mais elles ont seulement déclaré sa demande irrecevable.

Dès lors, selon la requérante, la violation de l'article cité se déduit déjà de l'absence de base légale de la taxe versée.

Au surplus, la requérante souligne que la finalité de l'ingérence relève, non pas de l'utilité publique, mais du seul respect par le Conseil d'Etat de ses principes de jurisprudence. Or, elle en a subi une charge disproportionnée.

2. La requérante invoque la violation de l'article 14 combiné avec l'article 1 du Protocole N° 1 à la Convention.

Elle se plaint de ce que, d'une part, l'administration fiscale décidait par instruction du 2 janvier 1986 d'abandonner les redressements à l'égard des sociétés dans la même situation que la sienne, mais qui ne s'étaient pas spontanément acquittées de la TVA pour la période du 1er janvier au 30 juin 1978 alors que, d'autre part, le Conseil d'Etat lui déniait quelques mois plus tard la possibilité même d'invoquer cette illégalité pourtant reconnue et corrigée, pour d'autres sociétés dans la même situation, par l'administration fiscale.

Elle s'estime également discriminée par le Conseil d'Etat par rapport à la SA Revert et Badelon, laquelle se trouvait dans la même situation qu'elle, de l'aveu même du commissaire du Gouvernement, mais qui, contrairement à elle, a eu gain de cause.

La requérante affirme que cette double discrimination n'est fondée sur aucune justification objective et raisonnable.

3. Dans ses observations complémentaires des 1er décembre 1999 et 7 janvier 2000, la requérante soulève deux nouveaux griefs tirés des articles 6 § 1 et 13 de la Convention.

## **EN DROIT**

1. La requérante allègue la violation du droit de propriété au sens de l'article 1er, seconde phrase, du Protocole N° 1 à la Convention ainsi libellé :

« Toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international.

Les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les Etats de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes. »

Le gouvernement défendeur soutient que la requérante ne peut se prétendre « titulaire » d'un bien au sens de l'article 1er du Protocole N° 1. En effet, au moment où elle a introduit son second recours, la requérante ne pouvait se prévaloir d'une espérance légitime du recouvrement d'une créance, qui s'analyserait en un « bien » au sens de la jurisprudence *Pressos Compania Naviera SA et autres c. Belgique* précitée. Deux raisons s'opposaient alors au succès de son recours : dans son premier arrêt, le Conseil d'Etat avait conclu à la légalité de l'imposition contestée ce qui excluait l'existence d'une faute de nature à engager la responsabilité de l'Etat à invoquer dans le cadre du second recours ; le principe juridique de la « distinction des contentieux » s'opposait à ce qu'elle obtînt satisfaction par le biais d'un recours en responsabilité après rejet de ses prétentions sur le terrain du recours fiscal.

Dans ses observations complémentaires, le Gouvernement souligne que la requérante ne pouvait, lors de l'introduction de son second recours, se prétendre titulaire d'un droit de

créance. La requérante invoque en effet l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 1er juillet 1992 qui a fait droit à son recours. Or, note le Gouvernement, cette solution n'était pas représentative de la jurisprudence à la date d'introduction du second recours. De plus, la règle traditionnelle de la distinction des contentieux s'opposait à ce que sa demande soit retenue et c'est d'ailleurs sur cette règle que le Conseil d'Etat s'est fondé pour rejeter son second recours. Donc l'espoir mis par la requérante dans le succès de son second recours n'était pas suffisamment sérieux pour donner naissance à une « espérance légitime ».

Dans ses observations complémentaires, la requérante expose qu'elle avait l'espérance légitime de voir prospérer son action en responsabilité car plusieurs arrêts antérieurs du Conseil d'Etat avaient admis l'engagement de la responsabilité de l'Etat en raison d'une violation du droit communautaire et notamment du fait de l'existence d'une illégalité fautive en raison d'une incompatibilité entre une mesure nationale et une directive communautaire (arrêt d'Assemblée du 28 février 1992, société Arizona Tobacco Products et SA Philippe Morris France). Il en résulte que l'arrêt de la cour administrative d'appel n'était pas isolé et d'ailleurs l'arrêt du Conseil d'Etat ne l'a infirmé que pour un motif de procédure tiré du principe de la distinction des contentieux.

La requérante estime avoir été dépossédée de ses biens du fait de l'arrêt du 30 octobre 1996. Elle estime que le principe de l'autorité de chose jugée ne peut lui être opposé car il n'existe pas d'identité d'objet entre son action en restitution de la TVA et son action en responsabilité ; en effet, le premier recours reprochait à l'Etat la non-transposition dans les délais de la 6<sup>e</sup> directive et le second recours reprochait à l'administration fiscale d'avoir fait application de textes législatifs irréguliers. Donc l'action en responsabilité qu'elle a engagée ne faisait pas double emploi avec le premier recours en restitution de la TVA puisque que lorsque ce recours a été formulé, il n'avait pas de chance d'aboutir compte tenu de l'état de la jurisprudence.

Le Gouvernement estime qu'en tout état de cause, le grief est manifestement mal fondé. La condition de légalité est remplie car le rejet des recours de la requérante se fonde sur des principes de jurisprudence traditionnelle en droit privé et public qui reposent sur des considérations d'intérêt général, à savoir éviter que, si une action en responsabilité de droit commun est rejetée, elle ne soit pas acceptée sur le terrain d'un recours spécialisé. Selon le Gouvernement, permettre l'exercice successif de voies de recours de droit commun et spécialisées permettrait au requérant de s'affranchir de l'expiration d'un délai de recours, de remettre en cause un jugement de première instance qu'il n'a pas contesté dans le délai d'appel ou de revenir devant le juge alors qu'il a déjà épuisé les voies de recours internes. Or cela entraînerait un risque d'inégalité de traitement de situations identiques notamment en termes de délais de recours (le délai est de deux mois en matière fiscale alors qu'il n'y en pas en matière de responsabilité de droit commun pour présenter la réclamation préalable) et d'atteinte à l'autorité de chose jugée contraire au principe de la sécurité juridique (c'est le principe de l'« *una via electa* » qui s'oppose à ce qu'une même satisfaction soit recherchée à raison des mêmes faits à la fois par le biais d'une action civile en réparation et d'une action pénale avec constitution de partie civile).

De plus, la limitation apportée aux droits de la requérante a respecté une juste proportion entre les intérêts en présence, ainsi que l'indiquent les conclusions du commissaire du Gouvernement. En effet, la requérante n'a pas été privée du droit de faire valoir ses droits car le premier recours qu'elle a engagé présentait les garanties procédurales équivalentes au recours de droit commun qu'elle a engagé en second lieu et lui permettait d'obtenir pleine

satisfaction, comme en témoigne les conclusions de l'affaire Revert et Badelon. D'autre part, il fallait préserver le principe de la sécurité juridique.

La requérante souligne que les principes de la distinction des contentieux et de l'autorité de chose jugée invoqués par le Gouvernement n'a qu'une portée relative, ce qui a été confirmé par des arrêts récents du Conseil d'Etat et de la Cour de justice des Communautés européennes. La requérante devait pouvoir faire valoir ses droits qu'elle tenait d'une directive communautaire. Dans la mesure où, au moment du premier arrêt Dangeville de 1986, elle ne pouvait obtenir satisfaction auprès du juge fiscal, il lui était nécessaire d'obtenir satisfaction dans le cadre du second recours de nature indemnitaire.

La requérante rejette la thèse du Gouvernement selon laquelle le principe de légalité est respecté. En effet, faire prévaloir le principe de la distinction des contentieux sur le principe de la primauté des directives communautaires est justement contraire au principe de légalité. Elle conteste la thèse du Gouvernement selon laquelle le recours de droit commun présenterait les mêmes garanties procédurales que le recours fiscal.

La requérante soutient que les deux arrêts du Conseil d'Etat des 19 mars 1986 et 30 octobre 1996 l'ont privé d'une créance dont elle était titulaire. Elle souligne que le commissaire du Gouvernement avait reconnu la situation injuste faite à la requérante et sa « malchance de voir sa réclamation fiscale jugée trop tôt ». Elle n'a en effet pas bénéficié des mêmes garanties que la société Revert et Badelon qui, en saisissant le Conseil d'Etat après la requérante, a bénéficié du revirement de jurisprudence du Conseil d'Etat. La requérante estime donc avoir été victime des difficultés de jurisprudence du Conseil d'Etat qu'elle qualifie de « charge spéciale et exorbitante » aboutissant à la « rupture du juste équilibre devant régner entre la sauvegarde du droit de propriété et les exigences de l'intérêt général » au sens de la jurisprudence Hentrich c. France (arrêt du 22 septembre 1994, série A n° 296).

La requérante combat la thèse du Gouvernement selon laquelle le rejet de son second recours était justifié par la nécessité d'assurer la sécurité juridique. En effet, il n'y a pas identité d'objet entre le premier recours, qui porte sur une demande de restitution de TVA, et le second recours, qui est un recours en indemnité pour faute de l'Etat. De plus, le Conseil d'Etat aurait pu prendre en compte son revirement de jurisprudence intervenu entre les deux recours de la requérante pour déclarer son premier arrêt non avenu et statuer à nouveau au vu de la nouvelle jurisprudence. Enfin, c'est bien la non-transposition dans les délais en droit français de la 6<sup>e</sup> directive qui a porté atteinte à la sécurité juridique de la requérante.

Dans ses observations complémentaires, le Gouvernement répond que la règle de la distinction des contentieux ne serait pas non plus contraire à la jurisprudence récente de la Cour de justice des Communautés européennes de sorte que l'arrêt du Conseil d'Etat n'a pas porté atteinte au principe de la primauté du droit communautaire. De plus, c'est bien l'identité d'objet du premier recours fiscal de la requérante et de son second recours en responsabilité qui a conduit le Conseil d'Etat à appliquer le principe de la distinction des contentieux ; en effet, le préjudice dont la requérante réclamait l'indemnisation dans son second recours correspondait au montant de la TVA qu'elle avait acquitté et dont elle avait demandé sans succès la restitution dans le cadre de son premier recours. Donc, en choisissant de présenter un tel second recours, la requérante devait s'attendre à ce qu'il soit rejeté. Dans ces conditions, la requérante ne peut invoquer une disproportion entre l'arrêt du Conseil d'Etat et le principe de sécurité juridique.

Ayant procédé à un examen préliminaire de l'argumentation des parties à la lumière de sa jurisprudence en la matière, la Cour estime que ce grief pose des questions de droit ou de fait complexes, qui nécessitent un examen au fond. Par conséquent, cette partie de la requête ne saurait être rejetée comme étant manifestement mal fondée.

2. La requérante invoque la violation de l'article 14 combiné avec l'article 1 du Protocole N° 1 à la Convention. l'article 1' est ainsi libellé :

« La jouissance des droits et libertés reconnus dans la présente Convention doit être assurée, sans distinction aucune, fondée notamment sur le sexe, la race, la couleur, la langue, la religion, les opinions politiques ou toutes autres opinions, l'origine nationale ou sociale, l'appartenance à une minorité nationale, la fortune, la naissance ou toute autre situation. »

Elle se plaint de ce que, d'une part, l'administration fiscale décidait par instruction du 2 janvier 1986 d'abandonner les redressements à l'égard des sociétés dans la même situation que la sienne, mais qui ne s'étaient pas spontanément acquittés de la TVA pour la période du 1er janvier au 30 juin 1978 alors que, d'autre part, le Conseil d'Etat lui déniait quelques mois plus tard la possibilité même d'invoquer cette illégalité pourtant reconnue et corrigée, pour d'autres sociétés dans la même situation, par l'administration fiscale.

Elle s'estime également discriminée par le Conseil d'Etat par rapport à la SA Revert et Badelon, laquelle se trouvait dans la même situation qu'elle, de l'aveu même du commissaire du Gouvernement, mais qui contrairement à elle a eu gain de cause.

La requérante affirme que cette double discrimination n'est fondée sur aucune justification objective et raisonnable.

Sur la différence de solution adoptée par le Conseil d'Etat dans l'arrêt Dangeville et l'arrêt SA Revert et Badelon, le Gouvernement rétorque que ces arrêts ne tranchent pas la même question de droit et ne concernent pas des situations identiques. L'affaire Dangeville concerne un recours en responsabilité faisant suite à un premier recours de nature fiscale, l'autre affaire concerne un recours fiscal de même nature que le premier recours de la requérante. Or il n'y a pas de discrimination à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes. Si les solutions retenues par le Conseil d'Etat sur le recours fiscal de la requérante en 1986 sont différentes de la solution retenue dans le cadre du recours fiscal de la SA Revert et Badelon, c'est que le Conseil d'Etat a examiné la seconde affaire dix ans après la première et a opéré un revirement de jurisprudence : il a donné la possibilité à un contribuable de contester l'imposition mise à sa charge en invoquant la contrariété de la loi fiscale avec une directive communautaire non transposée en droit interne. Or, l'article 14 de la Convention ne saurait interdire les revirements de jurisprudence. La distinction opérée par les deux arrêts est légitime au regard de la jurisprudence. En effet, les deux arrêts sont intervenus à dix ans d'écart et le second s'est adapté à l'évolution du droit et de la société.

La requérante reconnaît que la raison de la différence de traitement s'explique par un revirement de jurisprudence de la part du juge administratif qui a accepté en 1989 la supériorité des normes communautaires sur les normes françaises et a donc accepté de contrôler la compatibilité de celles-ci entre elles (arrêts du Conseil d'Etat Nicolo du 20 octobre 1989, Boisdet du 24 septembre 1990 et SA Rothmans International du 28 février 1992). Il n'en demeure pas moins qu'elle n'a pas eu les mêmes garanties que la SA Revert et Badelon et c'est le retard pris dans l'examen du recours de la SA Revert et Badelon qui lui a en réalité bénéficié.

La requérante estime donc avoir supporté une charge exorbitante et spéciale aboutissant à la rupture du juste équilibre.

La requérante contredit la thèse selon laquelle les situations étaient différentes du fait que les voies de recours utilisées étaient différentes. Les recours des deux sociétés avaient été déposés au même moment. Les questions de droit dans les affaires Dangeville et SA Revert et Badelon étaient identiques en droit (savoir si les dispositions fiscales relatives à la TVA étaient applicables aux deux sociétés malgré l'existence d'une directive communautaire les exonérant) et en fait (les deux sociétés sont des sociétés de courtiers en assurance qui ont été assujetties à la TVA en 1978 par l'administration fiscale pour les mêmes périodes et selon les mêmes textes). Or la requérante paya la TVA et ne fut pas remboursée contrairement à la société SA Revert et Badelon. Il y a donc une discrimination qui n'est pas justifiée par le fait qu'il y a eu un revirement de jurisprudence.

Dans ses observations complémentaires, le Gouvernement estime que la requérante a bénéficié des mêmes garanties procédurales que la SA Revert et Badelon mais n'a pas profité du revirement de jurisprudence ; elle se plaint en réalité de l'intervention même de ce revirement. Or le principe même d'un revirement de jurisprudence est de créer une contrariété de solutions entre les justiciables jugés avant et après sans pour autant créer une discrimination.

Sur l'instruction de l'administration fiscale traitant différemment les contribuables selon qu'ils avaient déjà acquitté ou non l'imposition, le Gouvernement excipe du non-épuisement des voies de recours internes car la requérante ne l'a pas invoqué devant les juridictions internes qu'elle a saisies ni n'a déféré l'instruction devant les juridictions administratives.

La requérante combat cette thèse. En exerçant une action en responsabilité devant le Conseil d'Etat pour la non-transposition dans les délais de la directive, elle a articulé en substance son grief. De plus, un recours administratif dirigé contre l'instruction était inefficace, et son succès était improbable, et insusceptible de redresser les griefs. Surtout, un tel recours n'apparaissait pas d'emblée recevable au vu de la jurisprudence du Conseil d'Etat car rien n'indiquait qu'il s'agissait d'une décision faisant grief attaquant devant le juge.

Dans ses observations complémentaires, le Gouvernement rétorque que l'instruction avait un caractère décisive et pouvait à ce titre être contestée, notamment en tant qu'elle créait une discrimination illégale entre les contribuables, devant le juge national.

Dans ses observations complémentaires, la requérante réplique qu'un recours contre l'instruction du 2 janvier 1986 était inutile pour elle car l'instruction ne concernait que les sociétés qui n'avaient pas payé la TVA et non pas celles qui, comme elle, l'avaient payée. De plus, obtenir une éventuelle annulation de cette instruction ne lui aurait pas permis de récupérer la somme qu'elle estimait avoir indûment versée. Un tel recours, sans rapport avec le litige, aurait été inopérant et insusceptible de redresser le grief.

La Cour rappelle que la finalité de la règle précitée est de ménager aux Etats contractants l'occasion de prévenir ou de redresser – normalement par la voie des tribunaux – les violations alléguées contre eux avant qu'elles ne soient soumises à la Cour. Cette disposition doit s'appliquer « avec une certaine souplesse et sans formalisme excessif » ; il suffit que l'intéressé ait soulevé devant les autorités nationales « au moins en substance, et dans les conditions et délais prescrits par le droit interne » les griefs qu'il entend formuler par la suite

à Strasbourg (arrêt Fressoz et Roire c. France du 21 janvier 1999, § 37 à paraître et Akdivar et autres c. Turquie du 16 septembre 1996, Recueil 1996-IV, pp. 1210-1211, §§ 65-69).

En l'espèce, la Cour relève que la requérante a expressément invoqué devant le Conseil d'Etat, la rupture de l'égalité devant les charges publiques causée par l'instruction du 2 janvier 1986 et la discrimination entre les contribuables selon qu'ils s'y étaient soustraits ou non.

S'agissant de l'argument du Gouvernement tiré du défaut de recours dirigé contre l'instruction elle-même, la Cour rappelle que la règle de l'épuisement des voies de recours internes exige d'épuiser les recours adéquats relatifs à la violation incriminée. Ces recours doivent exister à un degré suffisant de certitude, en pratique comme en théorie, sans quoi leur manque l'effectivité et l'accessibilité voulues ; c'est à l'Etat qui excipe du non-épuisement des voies de recours internes qu'il appartient de démontrer que ces exigences sont réunies (par exemple, arrêt Vernillo c. France du 20 février 1991, série A n° 198, p. 12, § 27).

La Cour note qu'il s'agit en l'espèce de savoir si un recours en annulation de l'instruction litigieuse était un recours efficace pour remédier à la violation alléguée ; le débat se concentre sur le point de savoir si l'instruction administrative est ou non une décision susceptible du recours de droit administratif en cause.

Au vu des éléments à sa disposition, la Cour estime que l'Etat défendeur n'a pas indiqué avec une « clarté suffisante » au sens de la jurisprudence précitée, l'efficacité du recours en cause. Or elle rappelle la jurisprudence selon laquelle elle n'a pas à suppléer d'office à l'imprécision des thèses des Etats défendeurs (par exemple, arrêt Bozano c. France du 18 décembre 1986, série A n° 111, p. 19, § 46).

Dans ces circonstances, la Cour est d'avis que la requérante a satisfait à la règle de l'épuisement des voies de recours internes et qu'il échet donc d'écarter l'exception soulevée par le Gouvernement.

Sur le bien-fondé du grief, le Gouvernement soutient que l'instruction prenait en compte l'intérêt général et répondait à la nécessité d'assurer la primauté du droit communautaire. Elle reposait sur une différence objective de situation entre les sociétés concernées. De plus, l'instruction n'a pas eu pour effet de placer les sociétés exonérées et celles qui ne l'étaient pas dans des situations radicalement différentes : les sociétés assujetties à la TVA comme la requérante pouvaient déduire la TVA payée en amont et la répercuter en aval, par le biais notamment d'une augmentation du prix des prestations facturées ; les sociétés exonérées disposent quant à elles certes des sommes correspondant à la taxe mais doivent corrélativement renoncer à la répercuter en aval. Le grief est donc en tout état de cause manifestement mal fondé.

La requérante estime qu'en adoptant l'instruction litigieuse, qui abandonnait les poursuites contre les sociétés qui n'avaient pas acquitté la TVA, l'administration a commis une discrimination en avantageant les mauvais payeurs par rapport aux bons contribuables, discrimination d'autant plus flagrante que l'administration n'a pas pris l'initiative de restituer aux bons contribuables les sommes acquittées par erreur.

De plus, en exonérant les sociétés qui n'avaient pas acquitté la TVA, l'administration fiscale reconnaissait qu'elles n'étaient pas tenues de les acquitter au regard du droit interne et reconnaissait donc son erreur. Enfin, contrairement à ce que soutient le Gouvernement,

l'augmentation de ses tarifs risquait de lui faire perdre ses clients au bénéfice des sociétés exonérées qui n'avaient pas à augmenter leurs prix, ce qui la pénalisait d'autant plus.

Dans ses observations complémentaires, le Gouvernement affirme que les deux sociétés se trouvaient dans des situations objectivement différentes : les sociétés qui n'avaient pas payé la TVA ont été assujetties à une imposition à la taxe sur les salaires, elles ont renoncé au droit de récupérer la TVA versée en amont et n'ont pas été en mesure de répercuter une charge quelconque en aval sur leurs clients ; à l'inverse les sociétés qui comme la requérante, avaient payé les sommes dues au titre de la TVA ont été dispensées du versement de la taxe sur les salaires, elles ont pu déduire les sommes déboursées en amont au titre de la TVA et ont été aussi en mesure de répercuter tout ou partie de la TVA acquittée en aval sur leurs clients. Compte tenu de l'incidence de la taxe sur les salaires et des possibilités de répercussion de la TVA versée en aval, le Gouvernement estime que les deux sociétés étaient dans des situations différentes. Elles pouvaient donc être traitées différemment dans le but de sauvegarder le principe de sécurité juridique.

Dans ses observations complémentaires, la requérante précise que, contrairement à ce que laisse entendre le Gouvernement, la société Dangeville comme la SA Revert et Badelon avaient toutes les deux acquitté indûment la TVA. Or seule la seconde a été remboursée suite à l'intervention de l'arrêt du Conseil d'Etat du 30 octobre 1996. Surtout, elle renvoie à l'arrêt de la cour administrative d'appel du 1er juillet 1992 qui indique que « compte tenu du mode de rémunération des courtiers en assurance, déterminé par les assureurs en pourcentage des primes versées par la clientèle de ces derniers, la TVA acquittée par la société Dangeville n'était pas répercutée sur sa clientèle et n'a donné lieu à aucune facturation ».

Ayant procédé à un examen préliminaire de l'argumentation des parties à la lumière de sa jurisprudence en la matière, la Cour estime que ce grief pose des questions de droit ou de fait complexes, qui nécessitent un examen au fond. Par conséquent, cette partie de la requête ne saurait être rejetée comme étant manifestement mal fondée.

3. Dans ses observations complémentaires des 1er décembre 1999 et 7 janvier 2000, la requérante soulève deux nouveaux griefs tirés des articles 6 § 1 et 13 de la Convention, qui prévoit le droit à un recours effectif devant une instance nationale à toute personne dont les droits et libertés reconnus dans la Convention ont été violés.

La Cour relève que ces griefs ont été présentés pour la première fois le 1er décembre 1999, soit plus de six mois après la « décision interne définitive » datée du 30 octobre 1996, au sens de l'article 35 § 1 de la Convention. Cette partie de la requête est donc tardive et doit être rejetée en application de l'article 35 § 4 de la Convention.

Par ces motifs, la Cour, à la majorité,

**DÉCLARE RECEVABLE**, tous moyens de fond réservés, les griefs de la requérante tirés des articles 1er du protocole N°1 et 14 de la Convention ;

**DÉCLARE LA REQUÊTE IRRECEVABLE** pour le surplus.

S. Dollé  
Greffière

L. Loucaides  
Président