



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

CINQUIÈME SECTION

AFFAIRE SEGAME SA c. FRANCE

(Requête n° 4837/06)

ARRÊT

STRASBOURG

7 juin 2012

DÉFINITIF

07/09/2012

Cet arrêt est devenu définitif en vertu de l'article 44 § 2 de la Convention. Il peut subir des retouches de forme.

En l'affaire Segame SA c. France,

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

Dean Spielmann, *président*,

Elisabet Fura,

Karel Jungwiert,

Mark Villiger,

Ann Power-Forde,

Ganna Yudkivska,

André Potocki, *juges*,

et de Stephen Phillips, *greffier adjoint de section*,

Après en avoir délibéré en chambre du conseil le 10 mai 2012,

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

PROCÉDURE

1. A l'origine de l'affaire se trouve une requête (n° 4837/06) dirigée contre la République française et dont une société de droit français, la société SEGAME SA (« la requérante »), a saisi la Cour le 16 janvier 2006 en vertu de l'article 34 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (« la Convention »).

2. La société requérante a été représentée par M^e P. Schiele, avocat à Paris, auquel a succédé M^e E. Morain, avocat à Paris. Le gouvernement français (« le Gouvernement ») a été représenté par son agent, M^{me} E. Belliard, directrice des affaires juridiques au ministère des Affaires étrangères.

3. La requérante allègue en particulier la violation de l'article 6 § 1 de la Convention, en ce qu'elle n'aurait pas eu accès à un tribunal de pleine juridiction s'agissant de l'amende fiscale qui lui a été infligée.

4. Le 9 octobre 2008, la requête a été communiquée au Gouvernement. Comme le permet l'article 29 § 1 de la Convention, il a en outre été décidé que la chambre se prononcerait en même temps sur la recevabilité et le fond.

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

5. La requérante est une société anonyme de droit français ayant son siège social à Paris.

6. La requérante gérait une galerie d'art à Paris. Par jugements des 13 septembre et 8 novembre 1993, le tribunal de commerce de Paris la plaça en redressement, puis en liquidation judiciaires. Le 21 décembre 2004, le tribunal prononça la clôture des opérations de liquidation pour extinction du passif.

A. Procédure de redressement fiscal

7. La requérante fit l'objet du 27 octobre 1993 au 12 avril 1994 d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1^{er} janvier 1991 au 8 novembre 1993. L'administration fiscale lui adressa les 6 mai et 5 octobre 1994 deux notifications de redressements au titre respectivement de l'année 1991 et des années 1992 et 1993, concernant notamment des rappels de taxe sur les métaux précieux, les bijoux, les objets d'art, de collection et d'antiquité (ci-après « la taxe sur les objets d'art »), en application des dispositions des articles 302 *bis* A à 302 *bis* E du code général des impôts (devenus en 1993 articles 150 V *bis* à 150 V *sexies* du même code).

8. Ces rappels étaient assortis des intérêts de retard, ainsi que de l'amende prévue par l'article 1788 *ter* du code général des impôts (devenu 1770 *octies* en 1993), égale à 100% des droits éludés. Ils firent l'objet d'un avis de recouvrement du 25 janvier 1995 pour un montant total de 15 927 514 francs français (FRF, soit 2 428 133 euros - EUR), dont 7 963 757 FRF (1 214 066, 93 EUR) au titre de l'amende.

9. Le 24 décembre 1997, la requérante, représentée par son mandataire judiciaire, forma une réclamation auprès du directeur des services fiscaux, en sollicitant le dégrèvement total des droits et amendes mis en recouvrement. Elle alléguait, d'une part, que la taxe sur les objets d'art était assimilable soit à une taxe sur la valeur ajoutée contraire aux directives 77/388/CEE et 94/5/CE du Conseil établissant un régime particulier dans le domaine, notamment, des objets d'art et de collection, soit à une taxation sur les plus-values constituant une mesure d'effet équivalent à une restriction à l'exportation ou à une imposition intérieure interdites par les articles 34 et 95 du Traité de Rome. La requérante soutenait, d'autre part, que les amendes, assimilables à des condamnations pénales au sens de la Convention européenne des droits de l'homme, auraient dû être prononcées par le juge.

10. Le 8 juin 1998, le directeur des services fiscaux rejeta la réclamation. Il indiqua que la taxe litigieuse n'était pas assimilable à une taxe sur la valeur ajoutée et qu'elle ne portait pas atteinte à la libre circulation des marchandises, dans la mesure où elle s'appliquait indifféremment aux ventes réalisées en France et dans tout autre État membre de la Communauté européenne. Il fit valoir, par ailleurs, que la Cour avait admis dans l'arrêt *Bendenoun c. France* (24 février 1994, série A n° 284) la validité du régime des sanctions administratives au regard de

l'article 6 § 1 de la Convention, dès lors que leur application était contrôlée par un juge.

B. Procédure relative à la décharge des rappels de taxe sur les objets d'art et des pénalités afférentes

11. Le 31 juillet 1998, la requérante saisit le tribunal administratif de Paris d'un recours de plein contentieux visant la décharge des rappels de taxe sur les objets d'art auxquels elle avait été assujettie au titre des années 1991 à 1993 et des pénalités afférentes, en reprenant l'argumentation développée dans sa réclamation.

12. Par jugement du 4 novembre 2004, le tribunal rejeta le recours. Sur la conformité de l'amende fiscale avec l'article 6 § 1 de la Convention, le tribunal rappela que le juge de l'impôt exerçait son plein contrôle sur les faits invoqués et sur la qualification retenue par l'administration et décidait, dans chaque cas, selon les résultats de ce contrôle, soit de maintenir ou d'appliquer l'amende fiscale effectivement encourue pour le montant prévu par la loi, sans pouvoir moduler celui-ci en fonction des circonstances de l'espèce, soit, s'il estimait que l'administration n'établissait pas que les infractions au code général des impôts étaient constituées, de ne pas mettre cette amende fiscale à la charge du contribuable. Le tribunal estima en conséquence que l'article 6 § 1 n'impliquait pas nécessairement que le juge de l'impôt dispose du pouvoir de moduler le montant de l'amende fiscale pour tenir compte des circonstances de l'espèce.

13. Le 10 janvier 2005, la requérante fit appel devant la cour administrative d'appel de Paris.

14. En cours d'instance, l'ordonnance n° 1512 du 7 décembre 2005 réduisit l'amende prévue par l'article 1788 (devenu en 1993 l'article 1770 *octies*) du code général des impôts de 100% à 25% des droits éludés.

15. Le 13 février 2006, l'administration prononça un dégrèvement partiel de l'amende à concurrence de 910 549, 93 EUR et, le 6 juillet 2006, un dégrèvement du rappel de taxe sur les objets d'art à hauteur de 28 735, 12 EUR en raison d'une erreur de calcul.

16. Devant la cour d'appel, la requérante souleva les mêmes moyens que ceux invoqués devant le tribunal administratif

17. Par arrêt du 24 novembre 2006, la cour administrative d'appel, après avoir pris acte des dégrèvements et dit n'y avoir lieu à statuer à concurrence des montants dégrévés, confirma pour l'essentiel le jugement en modifiant toutefois à la baisse le prix retenu par l'administration pour une œuvre acquise par la requérante. Elle écarta, après un examen détaillé, les moyens de forme et de fond soulevés par cette dernière, tenant notamment à la contrariété de la taxe avec le droit communautaire ou contestant son imputabilité pour l'acquisition de certaines œuvres. La cour rejeta par ailleurs le moyen relatif à l'amende fondé sur l'article 6 § 1 de la

Convention par un raisonnement similaire à celui du tribunal, en soulignant que le juge administratif disposait d'un pouvoir de pleine juridiction conforme à l'article 6 § 1, lequel n'impliquait pas, alors même que le législateur avait retenu un taux unique pour l'amende en cause, que le juge puisse en moduler l'application en retenant un taux inférieur.

18. La requérante saisit le Conseil d'État d'un pourvoi en cassation, en soulevant notamment l'incompatibilité, d'une part, de la taxe avec le droit communautaire et, d'autre part, de l'amende avec l'article 6 § 1 de la Convention, dès lors qu'elle ne pouvait être modulée par le juge en considération de la gravité du comportement du contribuable selon un barème qu'il appartenait au législateur d'établir.

19. Par arrêt du 27 juin 2008, le Conseil d'État rejeta le pourvoi. Sur l'amende infligée, il s'exprima comme suit :

« Considérant (...) que, d'une part, pour proportionner le taux de l'amende à l'infraction, l'ordonnance du 7 décembre 2005 a fixé ce taux à 25 % ; que, d'autre part, le juge de l'impôt, après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués et la qualification retenue par l'administration, décide, dans chaque cas, selon les résultats de ce contrôle, soit de maintenir la majoration infligée par l'administration, soit d'en prononcer la décharge s'il estime que le contribuable n'a pas contrevenu aux règles applicables en matière d'objets d'art et qu'il dispose ainsi d'un pouvoir de pleine juridiction conforme aux stipulations du paragraphe 1 de l'article 6 de la Convention (...), lesquelles n'impliquent pas, alors même que le législateur a retenu un taux unique pour l'amende en cause, que le juge puisse en moduler l'application en lui substituant un taux inférieur à celui prévu par la loi ; qu'ainsi, en n'écartant pas au cas d'espèce l'application de l'amende prévue à l'article 1761 du code général des impôts, la cour n'a pas commis d'erreur de droit. »

C. Procédures relatives à la détermination de l'assiette et aux modalités de recouvrement de la taxe sur les objets d'art

1. Procédure relative à l'assiette de la taxe

20. Le 5 avril 2005, la requérante saisit le Conseil d'État de deux recours tendant à l'annulation de l'interprétation, par le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie (le ministre) de la loi fiscale figurant dans la documentation administrative de base (dans ses versions successives à jour au 15 octobre 1989 et au 15 juin 1993), aux termes de laquelle le ministre donnait pour définition de l'assiette de la taxe sur les objets d'art leur prix de vente, y compris les frais de courtage.

21. La requérante faisait valoir que le législateur disposait d'une compétence exclusive pour se prononcer sur la création d'une imposition et pour fixer les éléments déterminants liés à son établissement et à son recouvrement et que, dès lors, le ministre, au nom duquel cette documentation administrative avait été rédigée, avait excédé sa compétence.

22. En cours d'instance, la taxe fit l'objet d'une réécriture intégrale et d'un changement de numérotation, par l'article 33 de la loi de finances rectificative pour 2005, adoptée le 30 décembre 2005 et entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2006. Ce faisant, les dispositions relatives à l'assiette de la taxe, qui se trouvaient auparavant dans la documentation administrative, et celles relatives aux modalités de recouvrement, qui se trouvaient dans la partie réglementaire du code général des impôts, furent incorporées dans la partie législative du code.

23. Par arrêt du 10 février 2006, le Conseil d'État joignit les recours et les rejeta. Il considéra qu'il résultait des dispositions en cause du code général des impôts que le législateur avait entendu « implicitement mais nécessairement » asseoir la taxe sur les objets d'art sur le montant des ventes, et qu'en l'absence de précision sur ce point, le prix de vente pris en compte pour asseoir la taxe devait être compris comme incluant toutes les charges supportées par l'acheteur. Le Conseil d'État estima dans ces conditions qu'en prévoyant que la taxe sur les objets d'art était assise sur leur prix de vente, y compris les frais de courtage, le ministre s'était borné à donner l'interprétation qu'appelaient les dispositions litigieuses, et qu'il n'avait ni fixé de règles nouvelles, ni entaché sa décision d'incompétence.

2. Procédure relative aux modalités de recouvrement de la taxe

24. Le 21 juin 2005, la requérante saisit le Conseil d'État de deux recours en annulation des décisions par laquelle le Premier ministre avait implicitement rejeté ses demandes tendant à l'abrogation de dispositions réglementaires prises en application de la loi du 19 juillet 1976 (portant création de la taxe sur les objets d'art) et concernant les modalités de recouvrement de la taxe. Elle soutenait que les dispositions visées intervenaient dans le domaine de la loi et avaient, par suite, été prises par une autorité incompétente. Elle alléguait en outre que les dispositions législatives en vigueur quant au redevable légal de la taxe litigieuse étaient confuses et incertaines, en violation du principe de la légalité des délits et des peines consacré par l'article 7 de la Convention.

25. Par arrêt du 5 mai 2006, le Conseil d'État joignit les recours et les rejeta. Il estima, d'une part, que le pouvoir réglementaire s'était borné à préciser les modalités de recouvrement de la taxe en cause conformément aux dispositions de la loi du 19 juillet 1976 et n'avait pas excédé sa compétence, ni les termes de la délégation qui lui était consentie. Il considéra, d'autre part, que le moyen fondé sur le principe de la légalité des délits et des peines consacré par l'article 7 de la Convention était, en tout état de cause, inopérant à l'appui de conclusions tendant à l'annulation du refus d'abroger les dispositions réglementaires visées.

II. LE DROIT ET LA PRATIQUE INTERNES PERTINENTS

A. Les textes internes pertinents

26. La taxe forfaitaire sur les objets d'art constitue une modalité particulière d'imposition des plus-values. Elle a été instituée par l'article 10 de la loi du 19 juillet 1976 « portant imposition des plus-values et création d'une taxe forfaitaire sur les métaux précieux, les bijoux, les objets d'art, de collection et d'antiquité ». A l'époque des faits, elle figurait jusqu'en 1993 aux articles 302 *bis* A à 302 *bis* E du code général des impôts, puis jusqu'au 31 décembre 2005 aux articles 150 V *bis* et à 150 V *sexies* du même code. Dans leur partie pertinente, ces articles se lisaient comme suit :

Article 150 V *bis*

« I. Sous réserve des dispositions particulières qui sont propres aux bénéfices professionnels, (...) les ventes de bijoux, d'objets d'art, de collection et d'antiquité sont soumises à une taxe de 7 %¹ lorsque leur montant excède 20 000 F ; dans le cas où ce montant est compris entre 20 000 F et 30 000 F, la base d'imposition est réduite d'un montant égal à la différence entre 30 000 F et ledit montant.

(...)

Ces dispositions sont également applicables aux ventes réalisées dans un autre État membre de la Communauté économique européenne.

(...) »

Article 150 V *ter*

« La taxe prévue à l'article 150 V *bis* est supportée par le vendeur. Elle est versée par l'intermédiaire participant à la transaction ou, à défaut, par l'acheteur, dans les trente jours et sous les mêmes garanties qu'en matière de taxes sur le chiffre d'affaires. Toutefois, la taxe est versée, dans les mêmes conditions, par le vendeur, lorsque la vente est réalisée dans un autre État membre de la Communauté européenne.

La taxe n'est pas perçue lorsque le vendeur fait commerce des biens concernés, à titre professionnel. »

Article 150 V *sexies*

« Le vendeur des bijoux et objets mentionnés au deuxième alinéa du I de l'article 150 V *bis* peut opter, par une déclaration faite au moment de la vente, pour le régime défini aux articles 150 A à 150 T sous réserve qu'il puisse justifier de la date et du

¹ Antérieurement de 6%, la taxe a été portée à 7% en 1993.

prix d'acquisition. Les conditions de l'option sont fixées par décret en Conseil d'État. »

27. La loi de finances rectificative pour l'année 2005 (n° 2005-1720 du 30 décembre 2005), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2006, a modifié ces dispositions. La loi portait, notamment, sur le redevable légal de la taxe sur les objets d'art, sur son assiette et sur les modalités de recouvrement. Désormais, l'article 150 VK alinéa 1 du même code dispose :

« La taxe est supportée par le vendeur ou l'exportateur. Elle est due par l'intermédiaire domicilié fiscalement en France participant à la transaction et sous sa responsabilité ou, à défaut, par le vendeur ou l'exportateur (...) »

28. Le défaut de versement de la taxe sur les objets d'art donne lieu à une amende fiscale. A l'époque des faits, l'article 1788 (devenu en 1993 l'article 1770 *octies*) du code général des impôts disposait :

« Les infractions aux articles 150 V *bis* à 150 V *sexies* donnent lieu à une amende fiscale égale aux droits éludés et recouvrée comme en matière de taxe sur le chiffre d'affaires. »

L'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005, relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités, a réduit l'amende prévue à l'article 1770 *octies* de 100% à 25% des droits éludés. L'article 1770 *octies* précité est devenu l'article 1761 § 2 du code général des impôts.

B. Le recours de plein contentieux devant les juridictions administratives

29. On distingue traditionnellement le recours de plein contentieux (dit également de pleine juridiction) devant les juridictions administratives du recours pour excès de pouvoir, qui vise l'annulation d'un acte administratif. Dans le cadre de ce dernier, les pouvoirs du juge administratif sont limités : il ne peut qu'annuler avec effet rétroactif la décision entachée d'illégalité, sans pouvoir apprécier son opportunité. En revanche, dans le cadre du recours de plein contentieux, les pouvoirs du juge administratif sont beaucoup plus étendus : il peut non seulement annuler ou valider un acte administratif, mais également le réformer, substituer sa propre décision à celle de l'administration et se prononcer sur les droits de l'intéressé. De même, il peut condamner l'administration à des dommages et intérêts. Par ailleurs, dans le cadre du recours de plein contentieux, le juge administratif apprécie la légalité de la décision qui lui est déférée au regard des circonstances de droit et de fait au jour où il rend son jugement ou arrêt (et non, comme en matière d'excès de pouvoir, à la date où l'administration a pris sa décision).

Parmi les recours de plein contentieux figurent notamment les recours en responsabilité (contractuelle ou extra contractuelle) dirigés contre

l'administration, les recours en matière fiscale ou électorale (élections municipales et cantonales), ceux dirigés contre des sanctions administratives, ainsi que divers autres recours.

30. Dans le domaine du contentieux fiscal, les juridictions administratives sont compétentes en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaire, les litiges relatifs aux impôts indirects relevant de la compétence des tribunaux de l'ordre judiciaire. A ce titre le juge administratif a le pouvoir de prononcer au bénéfice du contribuable la décharge des impôts et des pénalités que lui réclame l'administration fiscale et peut également en fixer lui-même le montant, dans la limite des dispositions applicables. En matière de pénalités, il peut notamment substituer un taux inférieur à un taux supérieur lorsque plusieurs taux sont applicables en fonction du comportement du contribuable.

C. La jurisprudence interne pertinente

31. Sur la question du pouvoir du juge de moduler le taux des pénalités fiscales, les cours suprêmes françaises ont adopté des solutions différentes.

1. La Cour de cassation

32. En matière d'amende fiscale infligée en cas de retard de paiement de la taxe différentielle sur les véhicules à moteur (prévue par l'article 1840 N *quater* du code général des impôts – abrogé le 1^{er} mars 2005), la Cour de cassation, dans un arrêt du 29 avril 1997, a écarté l'application de l'article en cause comme contraire à l'article 6 § 1 de la Convention dans la mesure où « cette disposition (n'avait) pas institué à l'encontre de la décision de l'administration un recours de pleine juridiction permettant au tribunal de se prononcer sur le principe et le montant de l'amende » (Cass. Com., *Ferreira*, Bull. IV n° 110).

33. Cette jurisprudence a été confirmée par la suite (Cass. com., 17 novembre 1998, *Dupuis*, n° 96-21749 ; Cass. com., 15 juin 1999, *Lise*, Bull. IV N° 130). Dans l'arrêt précité du 15 juin 1999, la Cour de cassation s'est exprimée ainsi : « l'article 1840 N *quater* susvisé n'est incompatible avec l'article 6 § 1 de la Convention (...) que dans la seule mesure où le juge saisi d'un recours à l'encontre de la sanction prise envers un contribuable par l'administration ne peut pas se prononcer sur le principe et le montant de l'amende et qu'il appartenait dès lors au tribunal, devant qui (l'intéressé) invoquait le fait qu'il avait acquitté la taxe immédiatement après avoir été verbalisé, d'apprécier la proportionnalité de la sanction au comportement du contribuable (...) » La Cour de cassation a précisé, dans un arrêt du 1^{er} juillet 2003 (Cass. com, *Gallotte*, n° 00-13966), qui concernait une majoration de 40 % pour absence de déclaration d'un don manuel : « l'article 6 § 1 (...) ouvre un recours de pleine juridiction pour que la sanction fiscale appliquée par l'administration puisse être proportionnée au comportement du

contribuable dans les circonstances de l'espèce, et (...) le juge du fond ne peut exercer le pouvoir qui lui est ainsi conféré qu'en étant mis en mesure par la partie qui conteste l'application de la sanction, d'apprécier le principe et le montant de celle-ci ».

2. Le Conseil d'État

34. Le Conseil d'État, pour sa part, s'est prononcé dans un premier temps sur les articles 1728 et 1729 du code général des impôts, qui prévoient des pénalités différentes selon les agissements du contribuable et la qualification qui leur est donnée (l'article 1729, dans sa rédaction en vigueur au moment des faits, prévoyait ainsi une majoration de 40% des droits en cas de mauvaise foi du contribuable et de 80% en cas de manœuvres frauduleuses).

Dans un avis du 5 avril 1996 relatif à l'article 1729, le Conseil d'État s'est exprimé ainsi: « la loi (...) qui proportionne les pénalités selon les agissements commis par le contribuable, a prévu l'application de taux de majoration selon la qualification qui peut être donnée au comportement de celui-ci. Le juge de l'impôt, après avoir exercé son plein contrôle sur la qualification retenue par l'administration, doit appliquer le taux de majoration prévu en ce cas par la loi sans pouvoir le moduler pour tenir compte de la gravité de la faute commise par le contribuable. » (CE, avis *Houdmond*, Revue de Jurisprudence fiscale (RJF) 5/96, n° 607).

35. Saisi une nouvelle fois de la question de la modulation des pénalités prévues par l'article 1729, le Conseil d'État a précisé ce qui suit dans un autre avis du 8 juillet 1998 : « le juge de l'impôt, après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués et la qualification retenue par l'administration, décide, dans chaque cas, selon les résultats de ce contrôle, soit de maintenir ou d'appliquer la majoration effectivement encourue au taux prévu par la loi, sans pouvoir moduler celui-ci pour tenir compte de la gravité de la faute commise par le contribuable, soit, s'il estime que l'administration n'établit, ni que celui-ci se serait rendu coupable de manœuvres frauduleuses, ni qu'il aurait agi de mauvaise foi, de ne laisser à sa charge que des intérêts de retard. Les stipulations du 1 de l'article 6 de la Convention (...) ne l'obligent pas à procéder différemment » (CE, avis *Fattell*, RJF 1998, n° 970 ; voir également CE, 24 septembre 2003, *Société Paolo Nancéienne*, RJF 12/03, n° 1393)

36. Le Conseil d'État a tenu le même raisonnement au sujet de l'article 1728 du code général des impôts, qui prévoit des pénalités à des taux différents selon la gravité des manquements du contribuable à ses obligations déclaratives (CE, 8 mars 2002, *SARL Clinique de Mazargues*, RJF 2002, n° 671 et CE, 6 juin 2007, *Lemarinier*, RJF 2007, n° 1042).

37 Dans un second temps, le Conseil d'État a transposé cette approche à des pénalités qui, bien que figurant dans un article isolé du code général des impôts, s'insèrent dans un ensemble répressif comprenant des pénalités

prévues par d'autres articles du code (voir notamment, pour la pénalité de 5 % prévue par l'article 1788 *septies* (devenu article 1788 A 4) du code en cas de non déclaration d'une TVA immédiatement déductible, CE, 30 novembre 2007, *Société Sideme*, RJF 2008, n° 172 ; pour la pénalité de 50% figurant à l'article 1740 *ter* (devenu 1737) du code en cas de dissimulation ou travestissement de l'identité ou de l'adresse de fournisseurs ou clients, CE, 26 mai 2008, *Société Anonyme Norelec*, RJF 2008, n° 981 et pour la pénalité de 150% (ramenée à 100% en 2005) infligée par l'article 1730 du code pour opposition à contrôle fiscal, CE, 5 mars 2009, *Gonzales-Castrillo*, Droit fiscal 2009 n° 10).

3. *Le Conseil constitutionnel*

38. Saisi de deux questions prioritaires de constitutionnalité relatives aux majorations fiscales de 40% prévues par les articles 1728 et 1729 du code général des impôts (en cas respectivement de non-déclaration après mise en demeure et de mauvaise foi du contribuable), le Conseil constitutionnel, par deux décisions du 17 mars 2011, a déclaré les articles en cause conformes à la Constitution, dans les termes suivants, similaires dans les deux décisions :

« Considérant (...) que le principe d'individualisation des peines qui découle (de l'article 8 de la Déclaration de 1789) implique que la majoration des droits, lorsqu'elle constitue une sanction ayant le caractère d'une punition, ne puisse être appliquée que si l'administration, sous le contrôle du juge, l'a expressément prononcée en tenant compte des circonstances propres à chaque espèce ; qu'il ne saurait toutefois interdire au législateur de fixer des règles assurant une répression efficace des infractions ;

(...)

Considérant que la disposition contestée institue une sanction financière dont la nature est directement liée à celle de l'infraction ; que la loi a elle-même assuré la modulation des peines en fonction de la gravité des comportements réprimés ; que le juge décide, dans chaque cas, après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués et la qualification retenue par l'administration, soit de maintenir (...) la majoration effectivement encourue au taux prévu par la loi, soit de lui substituer un autre taux parmi ceux prévus par les autres dispositions de l'article (...) s'il l'estime légalement justifié (article 1728), soit de ne laisser à la charge du contribuable que des intérêts de retard s'il estime que l'administration n'établit pas que ce dernier se serait rendu coupable de manœuvres frauduleuses ni qu'il aurait agi de mauvaise foi (article 1729) ; qu'il peut ainsi proportionner les pénalités selon la gravité des agissements commis par le contribuable ; que le taux de 40% n'est pas manifestement disproportionné (...) »

EN DROIT

I. SUR LA VIOLATION ALLÉGUÉE DE L'ARTICLE 6 § 1 DE LA CONVENTION CONCERNANT LE DEFAUT D'ACCES A UN TRIBUNAL DE PLEINE JURIDICTION

39. La requérante allègue la violation de l'article 6 § 1 de la Convention, dont les dispositions pertinentes se lisent ainsi :

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

Elle se plaint de l'amende qui lui a été infligée en vertu de l'article 1770 *octies* (devenu l'article 1761 § 2) du code général des impôts. Elle considère que cette disposition ne confère pas au juge de l'impôt un pouvoir de pleine juridiction lui permettant de moduler l'amende proportionnellement à la gravité des faits reprochés au contribuable.

40. Le Gouvernement s'oppose à cette thèse.

A. Sur la recevabilité

41. La Cour observe que le Gouvernement, dans ses observations, conclut à l'applicabilité de l'article 6 § 1 de la Convention sous son volet pénal et partage son approche.

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

B. Sur le fond

1. *Arguments des parties*

a) La requérante

43. La requérante souligne que la pénalité prévue par l'ancien article 1770 *octies* du code général des impôts est d'application automatique par l'administration lors d'un rappel de taxe sur les objets d'art. Elle souligne également que, lorsque le redressement est maintenu par le juge de l'impôt, celui-ci est dans l'obligation de maintenir également les pénalités afférentes. Cela résulte du texte même de l'ancien article 1770 *octies* précité, qui fait du redressement en principal le seul et unique fait générateur de l'application de la pénalité. Elle soutient que, contrairement à

ce qu'affirme le Gouvernement relativement aux pouvoirs de l'administration, les inspecteurs des impôts n'avaient d'autre choix que d'appliquer la pénalité en question. Le seul moyen de sortir de ce mécanisme automatique repose sur les remises gracieuses de pénalités, ainsi que sur les transactions (article L. 247 du livre des procédures fiscales), que l'administration n'accepte que de façon discrétionnaire et contre l'engagement du contribuable de renoncer à tout contentieux. Ainsi, un contribuable souhaitant contester son redressement en principal et pénalités ne verra jamais l'administration lui accorder de remise gracieuse ou de transaction portant sur la pénalité.

44. Concernant les pouvoirs du juge de l'impôt, la requérante fait valoir que, si d'une façon générale les pénalités peuvent être contestées sur leur procédure d'application et sur leur bien-fondé, ses griefs ne concernent en l'espèce que leur bien-fondé. A cet égard, elle souligne que le juge est dans l'impossibilité de prononcer leur décharge sans prononcer celle des impositions principales correspondantes, et qu'il est donc lié par le caractère automatique de cette sanction.

45. La requérante précise que, contrairement à ce que soutient le Gouvernement, la loi ne prévoit aucune possibilité de modulation de l'amende, puisqu'il n'existe dans le code général des impôts qu'une sanction unique pour la taxe sur les objets d'art (100 % à l'époque, 25 % actuellement). En réponse à l'argument du Gouvernement selon lequel il serait inutile de donner un pouvoir de modulation au juge de l'impôt, la requérante souligne qu'elle a été la victime de certains de ses vendeurs qui s'étaient engagés (certains par écrit) à opter pour le régime de droit commun des plus values, mais qui n'ont pas respecté leurs engagements, ce qui a conduit l'administration à la redresser en sa qualité d'acheteur, alors même qu'elle était de bonne foi. Elle estime que, dans ces circonstances, le juge de l'impôt aurait dû pouvoir prononcer la décharge des pénalités.

b) Le Gouvernement

46. Le Gouvernement souligne tout d'abord que, contrairement à ce que soutient la requérante, l'administration fiscale n'est jamais juridiquement tenue d'infliger une sanction, aucune disposition législative ou réglementaire ne lui en faisant l'obligation. Selon une jurisprudence constante du Conseil d'État, si elle est en situation de compétence liée pour établir et recouvrer l'impôt selon les règles légales, elle ne l'est pas en matière de pénalités fiscales (cf. pour les sanctions administratives CE 8 janvier 1971, *Sieur Gallon*, Rec. p. 21, et pour les pénalités fiscales CE 1^{er} octobre 1979, *Association pour l'unification du christianisme mondial*, RJF 11/99, p. 837). D'autre part, l'administration fiscale dispose d'un pouvoir de modération et de remise des amendes fiscales lui permettant de prendre en compte des situations exceptionnelles, comme le prévoit l'article L. 247 du livre des procédures fiscales. Par ailleurs, le contribuable

a la possibilité de former un recours pour excès de pouvoir contre le refus éventuel de l'administration de lui accorder une remise gracieuse.

47. Le Gouvernement fait ensuite valoir que, devant le juge de l'impôt, le sort des pénalités n'est pas mécaniquement lié celui des droits. Certes, si l'imposition est déchargée par la juridiction, les pénalités suivent automatiquement son sort, mais elles peuvent être déchargées alors même que les droits sont maintenus. Le Gouvernement souligne que le contribuable peut formuler des moyens propres pour contester les pénalités, tenant à la procédure suivie pour les établir, ou à leur bien-fondé. Le juge statue distinctement sur les pénalités et vérifie si les conditions légales en sont remplies. Le Gouvernement indique que le juge contrôle notamment les notions de « mauvaise foi » (actuellement « manquement délibéré ») ou de « manœuvres frauduleuses », qui entraînent un taux différent de pénalité, et précise qu'il existe de nombreux exemples d'affaires dans lesquelles la pénalité pour absence de bonne foi est déchargée, indépendamment du sort du principal. S'agissant des infractions aux dispositions du code général des impôts régissant la taxe sur les objets d'art, le nombre infime de contentieux ne permet pas de savoir si la jurisprudence retiendrait une conception purement objective de l'incrimination ou si elle prendrait en compte le contexte du manquement.

48. Dans la présente affaire, le Gouvernement considère que l'absence de pouvoir de modulation par le juge du montant de l'amende prévue à l'ancien article 1770 *octies* du code général des impôts n'emporte pas violation du droit à un procès équitable ni du droit d'accès à un tribunal au sens de l'article 6 § 1 de la Convention. Il fait tout d'abord valoir que la loi elle-même prévoit une proportionnalité de la sanction aux agissements incriminés, dans la mesure où l'amende est fixée en pourcentage de la taxe éludée et où son niveau est relativement modéré, puisqu'il a été abaissé de 100% à 25 % des droits éludés par l'ordonnance du 7 décembre 2005, ce dont la requérante a bénéficié en cours d'instance. Le Gouvernement souligne que la Cour a déjà eu l'occasion de constater la conformité de tels mécanismes aux exigences de l'article 6 et cite l'arrêt *Malige c. France* (23 septembre 1998, § 49, *Recueil des arrêts et décisions* 1998-VII), ainsi que la décision de la Commission dans l'affaire *Taddei c. France* (n° 36118/97, 29 juin 1998, *Décisions et Rapports* (DR) 94, p. 108). Il précise que le Conseil d'État s'est fondé dans la présente affaire sur l'arrêt *Malige* précité pour conclure au respect de l'article 6, après avoir procédé à un contrôle de proportionnalité de l'amende, qui est la seule pénalité prévue en matière de taxe sur les objets d'art. Le Gouvernement se réfère à cet égard au système du permis à points, dans le cadre duquel chaque infraction routière conduit à un nombre fixe de points retirés.

49. Le Gouvernement fait valoir qu'en tout état de cause l'absence d'atténuation supplémentaire de l'amende se justifie par la nature même de cette sanction, aucune considération particulière ne pouvant en principe

justifier le fait de se soustraire à l'impôt. Cela est d'autant plus vrai en l'espèce que le redevable de la taxe n'est pas juridiquement celui qui la supporte effectivement (le vendeur, et non l'acheteur) et que le fait de ne pas reverser au trésor public la taxe collectée induit un enrichissement sans cause à son profit.

50. Le Gouvernement précise que, de façon générale, le régime applicable aux sanctions administratives prononcées en matière fiscale est lié au caractère massif des cas individuels traités, et se caractérise par des barèmes relativement simples, en raison du nombre de cas, de la rapidité souhaitée et de l'objectif d'application homogène. Le système du permis à points, validé par la Cour dans l'arrêt *Malige*, dans le cadre duquel un nombre fixe de points est retiré pour chaque infraction, appartient à cette catégorie. En matière de sanctions fiscales, les textes prévoient en général pour chaque infraction soit une échelle de quelques taux d'amende, soit un taux unique d'amende. La situation est différente des systèmes de sanction en matière économique infligées par des autorités administratives indépendantes dans une logique de « dépenalisation », qui se caractérisent par une répression peu fréquente mais se voulant exemplaire, et par des textes prévoyant des plafonds d'amende élevés mais modulables à la baisse.

51. Le Gouvernement considère que déduire de l'article 6 § 1 de la Convention une exigence généralisée d'individualisation des sanctions administratives, dont les sanctions fiscales ne sont qu'une catégorie, irait au-delà de l'objet de cet article relatif à l'effectivité du contrôle du juge et aurait des conséquences considérables sur l'économie des sanctions administratives de masse.

52. Le Gouvernement fait valoir par ailleurs que les juridictions administratives appelées à connaître des litiges liés à l'application par l'administration de l'amende prévue à l'ancien article 1770 *octies* du code général des impôts ne peuvent qu'être regardées comme des tribunaux de « pleine juridiction » au sens de la jurisprudence de la Cour, dont le Conseil d'État s'inspire largement. En droit français, le juge fiscal est un juge de pleine juridiction, ce qui signifie, d'une part, qu'il contrôle non seulement les faits mais aussi le droit et, d'autre part, qu'il a le pouvoir d'annuler une décision administrative, mais aussi de fixer lui-même le montant de l'impôt ou de la pénalité résultant de l'application correcte de la loi, dans la limite de celle-ci. En matière de pénalités, il contrôle la réalité de l'infraction puis maintient la pénalité si l'infraction est constituée, ou en accorde la décharge totale dans le cas contraire ; il peut aussi substituer un taux inférieur à un taux supérieur si celui-ci n'est pas encouru (notamment en matière de pénalités pour mauvaise foi), ou accepter de substituer une pénalité à une autre à la demande de l'administration si certaines conditions sont remplies.

53. Dans le cas d'une pénalité simple comme celle de l'espèce, le juge a en pratique le choix entre maintenir la pénalité ou accorder la décharge, après un entier contrôle des faits et des éléments constitutifs de l'infraction.

Citant *a contrario* l'affaire *Schmautzer c. Autriche* (23 octobre 1995, série A n° 328-A), dans laquelle la Cour a conclu à la violation de l'article 6 § 1 en raison du contrôle réduit exercé par les juridictions autrichiennes, le Gouvernement souligne que dans la présente affaire, le recours permettait au juge de substituer son appréciation à celui de l'administration pour vérifier si les faits étaient de nature à justifier la sanction, telle que prévue par la loi. Le Gouvernement conclut que même en l'absence d'un pouvoir de modulation de la sanction, le juge dispose bien d'un pouvoir de « pleine juridiction » au sens de la jurisprudence de la Cour et que le droit de la requérante à un procès équitable a été respecté en l'espèce.

2. Appréciation de la Cour

54. La Cour rappelle qu'un système d'amendes administratives, telles les pénalités fiscales dans la présente affaire, n'est pas contraire à l'article 6 § 1 de la Convention pour autant que le contribuable puisse saisir de toute décision ainsi prise à son encontre un tribunal offrant les garanties de cet article (*Bendenoun c. France*, 24 février 1994, § 46, série A n° 28 et *Silvester's Horeca Service c. Belgique*, n° 47650/99, § 25, 4 mars 2004).

55. Le respect de l'article 6 § 1 de la Convention suppose en effet que la décision d'une autorité administrative ne remplissant pas elle-même les conditions de cet article subisse le contrôle ultérieur d'un organe judiciaire de pleine juridiction (*Schmautzer* précité, § 34, et *Umlauf, Grading, Pramstaller, Palaoro et Pfarrmeier c. Autriche*, arrêts du 23 octobre 1995, série A n°s 328 A-C et 329 A-C, §§ 37, 42 et 39, 41 et 38 respectivement). Parmi les caractéristiques d'un tel organe judiciaire figure le pouvoir de réformer en tous points la décision entreprise rendue par l'organe inférieur. Il doit notamment avoir compétence pour se pencher sur toutes les questions de fait et de droit pertinentes pour le litige dont il se trouve saisi (*Chevrol c. France*, n° 49636/99, § 77, CEDH 2003-III, *Silvester's Horeca Service* précité, § 27 et *A. Menarini Diagnostics S.r.l. c. Italie*, n° 43509/08, § 59, 27 septembre 2011).

56. La Cour relève que dans la présente affaire, la requérante a pu former devant le tribunal administratif un recours visant la décharge du rappel de taxe et des pénalités, et saisir ensuite la cour administrative d'appel et le Conseil d'État d'un appel et d'un pourvoi en cassation. Il s'agissait en l'espèce d'un recours de plein contentieux, dans le cadre duquel le juge administratif dispose de pouvoirs étendus : il apprécie tous les éléments de fait et de droit et peut non seulement annuler ou valider un acte administratif, mais également le réformer, voire substituer sa propre décision à celle de l'administration et se prononcer sur les droits de l'intéressé ; en matière fiscale, il peut décharger le contribuable des impôts et pénalités mis à sa charge ou en modifier le montant dans la limite de l'application de la loi, et en matière de pénalités, substituer un taux inférieur

à un taux supérieur pour autant que la loi le prévoit (paragraphe 29-30 ci-dessus ; *a contrario* *Silvester's Horeca Service* précité, § 28).

57. Il en résulte que, devant le tribunal administratif et la cour administrative d'appel, juridictions satisfaisant aux exigences de l'article 6 § 1, la requérante a pu faire valoir tous les arguments de fait et de droit qu'elle estimait utiles au soutien de sa demande de décharge de la taxe et des pénalités (cf. *mutatis mutandis* *Malige*, précité, § 48), et notamment soulever la contrariété de la taxe avec le droit communautaire et en discuter de façon détaillée l'assiette, dont elle a d'ailleurs obtenu la réduction par la cour administrative d'appel (paragraphe 17 ci-dessus).

58. Le grief de la requérante porte sur le fait qu'en l'espèce les juridictions administratives n'avaient pas le pouvoir de moduler l'amende fiscale, en l'absence de disposition légale le permettant.

59. La Cour observe tout d'abord que la loi elle-même proportionne dans une certaine mesure l'amende à la gravité du comportement du contribuable, puisque celle-ci est fixée en pourcentage des droits éludés, dont en l'espèce la requérante a pu amplement discuter l'assiette (cf. *mutatis mutandis* *Valico S.r.l. c. Italie* (déc.), no 70074/01, CEDH 2006-III). La Cour admet par ailleurs, comme le souligne le Gouvernement, le caractère particulier du contentieux fiscal impliquant une exigence d'efficacité nécessaire pour préserver les intérêts de l'Etat et observe, en outre, que ce contentieux ne fait pas partie du noyau dur du droit pénal au sens de la Convention (cf. *mutatis mutandis* *Jussila c. Finlande* [GC], no 73053/01, § 43, CEDH 2006-XIII). Elle considère enfin que le taux de l'amende, fixé à 25% par l'ordonnance du 7 décembre 2005, n'apparaît pas disproportionné (*Malige* précité, § 49 ; *a contrario et mutatis mutandis* *Mamidakis c. Grèce*, no 35533/04, § 48, 11 janvier 2007 et *Grifhorst c. France*, no 28336/02, § 105, 26 février 2009).

60. Dès lors, en l'absence d'arbitraire, la Cour conclut qu'il n'y a pas eu en l'espèce violation de l'article 6 § 1.

II. SUR LA VIOLATION ALLÉGUÉE DE L'ARTICLE 6 § 1 DE LA CONVENTION CONCERNANT LA MOTIVATION DE L'ARRÊT DU 10 FEVRIER 2006

61. Invoquant l'article 6 § 1 de la Convention, la requérante se plaint de ce que, dans son arrêt du 10 février 2006 portant sur l'assiette de la taxe sur les objets d'art (paragraphe 20-23 ci-dessus), le Conseil d'État a rejeté sa requête par une motivation qu'elle estime constituer une « formule type dénuée de toute portée juridique ».

62. La Cour rappelle que l'étendue du devoir de motivation peut varier selon la nature de la décision et doit s'analyser à la lumière des circonstances de l'espèce (*Ruiz Torija c. Espagne*, 9 décembre 1994, § 29, série A n° 303-A). Si les tribunaux ne sont pas tenus d'apporter une réponse

détaillée à chaque argument soulevé (*Van de Hurk c. Pays-Bas*, 19 avril 1994, § 61, série A n° 288), il doit ressortir de la décision que les questions essentielles de la cause ont été traitées (*Boldea c. Roumanie*, n° 19997/02, § 30, CEDH 2007-II et *Taxquet c. Belgique* [GC], n° 926/05, § 91, 16 novembre 2010).

63. Dans le recours en cause, la requérante demandait l'annulation de l'interprétation faite par le ministre de la loi fiscale relative à l'assiette de la taxe sur les objets d'art, en soutenant qu'il avait excédé sa compétence. La Cour observe que le Conseil d'État, après avoir rappelé les dispositions alors applicables du code général des impôts, a rejeté le recours aux motifs qu'il résultait de ces textes que le législateur avait entendu « implicitement mais nécessairement » asseoir cette taxe sur le montant des ventes, qu'en l'absence de précision sur ce point, le prix de vente devait être compris comme incluant toutes les charges supportées par l'acheteur et qu'en prévoyant que la taxe était assise sur le prix de vente, y compris les frais de courtage, le ministre, qui s'était borné à donner l'interprétation qu'appelaient les textes, n'avait pas fixé de règles nouvelles ni entaché sa décision d'incompétence.

64. La Cour constate que le Conseil d'État a répondu de façon motivée aux arguments de la requérante. Pour autant que ce grief vise en réalité à critiquer l'arrêt en cause, la Cour rappelle qu'elle n'a pas pour tâche de connaître des erreurs de fait ou de droit prétendument commises par une juridiction interne, l'interprétation de la législation interne incombant au premier chef aux autorités nationales et, spécialement, aux cours et tribunaux (*García Ruiz c. Espagne* [GC], n° 30544/96, § 28, CEDH 1999-I).

65. Il s'ensuit que ce grief est manifestement mal fondé et doit être rejeté en application de l'article 35 §§ 3 (a) et 4 de la Convention.

III. SUR LES AUTRES VIOLATIONS ALLÉGUÉES

A. Sur la violation alléguée de l'article 7 de la Convention

66. La requérante se plaint également du manque de prévisibilité de la législation à l'époque des faits quant au redevable légal de la taxe. Elle invoque l'article 7 de la Convention, dont la première phrase est ainsi libellée :

« Nul ne peut être condamné pour une action ou une omission qui, au moment où elle a été commise, ne constituait pas une infraction d'après le droit national ou international. »

67. La requérante indique que, selon le texte applicable au moment des faits, la taxe était supportée par le vendeur, mais versée par l'acheteur. Elle fait valoir que cette rédaction a entraîné une confusion totale dans la

détermination du redevable légal de la taxe, jusqu'à un arrêt du Conseil d'État du 30 décembre 2002 (n° 234916, publié aux tables du Recueil Lebon), qui a précisé qu'il s'agissait de l'acheteur. Désormais, le nouvel article 150 VK du code général des impôts (créé par la loi de finances rectificative pour 2005) fait du vendeur ou de son intermédiaire le redevable de la taxe.

68. La Cour observe que la requérante n'a pas soulevé ce grief, expressément ou en substance, dans la procédure relative à la décharge de la taxe et des pénalités. Par ailleurs, si, dans la procédure portant sur les modalités de recouvrement de la taxe (paragraphe 24-25 ci-dessus), elle a soulevé la contrariété avec l'article 7 des dispositions législatives en cause, le Conseil d'État a écarté ce moyen comme inopérant à l'appui de conclusions visant l'annulation du refus d'abroger des dispositions réglementaires.

69. Il s'ensuit que ce grief doit être rejeté pour non-épuisement des voies de recours internes, en application de l'article 35 §§ 1 et 4 de la Convention.

B. Sur la violation alléguée de l'article 1 du Protocole n° 1 à la Convention

70. La requérante fait valoir, sans étayer son grief, que l'imprévisibilité de la taxe sur les objets d'art, dans sa rédaction applicable à l'époque des faits, a entraîné relativement aux redressements en principal dont elle a fait l'objet une violation de l'article 1 du Protocole n° 1, qui se lit ainsi :

« 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 États 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. »

71. La Cour relève que la requérante n'a pas soulevé ce grief, expressément ou en substance, devant le Conseil d'État. Il s'ensuit qu'il doit être rejeté pour non-épuisement des voies de recours internes, en application de l'article 35 §§ 1 et 4 de la Convention.

PAR CES MOTIFS, LA COUR, À L'UNANIMITÉ,

1. *Déclare* la requête recevable quant au grief tiré de l'article 6 § 1 de la Convention concernant l'accès à un tribunal de pleine juridiction et irrecevable pour le surplus ;

2. *Dit* qu'il n'y a pas eu violation de l'article 6 § 1 de la Convention.

Fait en français, puis communiqué par écrit le 7 juin 2012, en application de l'article 77 §§ 2 et 3 du règlement.

Stephen Phillips
Greffier adjoint

Dean Spielmann
Président