

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

AFFAIRE FERRAZZINI c. ITALIE

(Requête n° 44759/98)

ARRÊT

STRASBOURG

12 juillet 2001

En l'affaire Ferrazzini c. Italie,

La Cour européenne des Droits de l'Homme, siégeant en une Grande Chambre composée des juges dont le nom suit :

M. L. WILDHABER, *président*,
Mme E. PALM,
MM. C.L. ROZAKIS,
G. RESS,
J.-P. COSTA,
A. PASTOR RIDRUEJO,
L. FERRARI BRAVO,
G. BONELLO,
P. KŪRIS,
R. TÜRMEN,
Mme V. STRÁŽNICKÁ,
MM. C. BÎRSAN,
P. LORENZEN,
M. FISCHBACH,
Mme H.S. GREVE,
MM. A.B. BAKA,
M. UGREKHELIDZE,

ainsi que de M. P.J. MAHONEY, *greffier*,

Après en avoir délibéré en chambre du conseil les 28 mars et 13 juin 2001,

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

PROCÉDURE

1. A l'origine de l'affaire se trouve une requête (n° 44759/98) dirigée contre la République italienne et dont un ressortissant de cet Etat, M. Giorgio Ferrazzini (« le requérant »), avait saisi la Commission européenne des Droits de l'Homme (« la Commission ») le 26 février 1998 en vertu de l'ancien article 25 de la Convention de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales (« la Convention »).

2. Le gouvernement italien (« le Gouvernement ») est représenté par son agent, M. U. Leanza, et par son coagent, M. V. Esposito.

3. Le requérant alléguait la violation de l'article 6 § 1 de la Convention en raison de la durée de trois procédures fiscales, dans lesquelles il est partie. Il se plaint également d'une violation de l'article 14, dans la mesure où il serait « persécuté par la justice italienne ».

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

5. La requête a été attribuée à la deuxième section de la Cour (article 52 § 1 du règlement de la Cour). Le 18 mai 2000, une chambre de ladite section, composée des juges dont le nom suit : M. C.L. Rozakis, M. A.B. Baka, M. B. Conforti, M. G. Bonello, M. M. Fischbach, M. E. Levits, M. P. Lorenzen, ainsi que de M. E. Fribergh, greffier de section, s'est dessaisie au profit de la Grande Chambre, aucune des parties ne s'y étant opposée (articles 30 de la Convention et 72 du règlement).

6. La composition de la Grande Chambre a été arrêtée conformément aux articles 27 §§ 2 et 3 de la Convention et 24 du règlement. A la suite du départ de M. Conforti, juge élu au titre de l'Italie (article 28 du règlement), le Gouvernement a désigné M. L. Ferrari Bravo, le juge élu au titre de Saint-Marin, pour siéger à sa place (articles 27 § 2 de la Convention et 29 § 1 du règlement).

7. Tant le requérant que le Gouvernement ont déposé des observations écrites sur la recevabilité et le fond de l'affaire. La Grande Chambre a décidé après consultation des parties qu'il n'y avait pas lieu de tenir une audience (article 54 § 4 du règlement).

8. Le 28 mars 2001, la Cour, estimant que le grief tiré de l'article 6 était recevable, a décidé, en application de l'article 29 § 3 de la Convention, de se prononcer en même temps sur la recevabilité et le fond de la requête.

EN FAIT

LES CIRCONSTANCES DE L'ESPÈCE

9. Le requérant est un ressortissant italien, né en 1947 et résidant à Oristano (Italie).

10. Le requérant et une autre personne transférèrent un terrain, des immeubles et une somme d'argent à la société à responsabilité limitée A., que le requérant venait de constituer avec une participation directe et indirecte quasi totale dans le capital, et dont il était le représentant. La société, qui avait pour but l'accueil de touristes dans un environnement agricole (*agriturismo*), demanda à l'administration fiscale de bénéficier d'une réduction du taux applicable à certains impôts concernant ledit transfert de propriété, conformément à une loi à son avis applicable, et paya la somme qu'elle considérait due.

11. La présente affaire concerne trois recours. Le premier portait notamment sur le paiement de la taxe sur la plus-value (*IN.V.IM., imposta sull'incremento di valore immobiliare*) et les deux autres sur le taux applicable aux droits d'enregistrement, à la taxe hypothécaire et aux droits

de mutation (*imposta di registro, ipotecaria e voltura*) et sur l'application d'une réduction du taux.

12. Quant au premier recours, l'administration fiscale notifia le 31 août 1987 au requérant un redressement fiscal au motif que la valeur donnée aux biens transférés à la société n'était pas correcte et prescrivit le paiement de l'impôt dû, plus des pénalités, pour une somme globale de 43 624 700 lires italiennes. Le 14 janvier 1988, le requérant déposa un recours devant la commission fiscale de première instance d'Oristano afin d'obtenir l'annulation de l'avis de redressement.

Par une lettre du 7 février 1998, la commission fiscale communiqua au requérant qu'une audience avait été fixée au 21 mars 1998. Entre-temps, le 23 février 1998, l'administration fiscale avait communiqué à la commission qu'elle acceptait les remarques du requérant et avait demandé de rayer l'affaire du rôle.

Par une décision du 21 mars 1998, dont le texte fut déposé le 4 avril 1998, la commission fiscale raya l'affaire du rôle.

13. Quant aux deux autres recours, l'administration fiscale notifia le 16 novembre 1987 à la société A. deux avis de redressement fiscal, au motif que, dans le cas d'espèce, elle ne pouvait pas bénéficier de la réduction du taux d'impôt à laquelle elle se référait. La note de l'administration fiscale affirmait qu'une pénalité administrative égale à 20 % des montants demandés serait appliquée si le paiement n'intervenait pas dans les soixante jours.

Le 15 janvier 1988, le requérant en son nom propre, bien qu'il s'agît de la société A., déposa deux recours devant la commission fiscale de première instance d'Oristano afin d'obtenir l'annulation des avis de redressement susdits.

Par deux lettres du 20 mars 1998, la commission fiscale communiqua au requérant, en qualité de représentant de la société A., qu'une audience avait été fixée au 9 mai 1998 pour les deux autres affaires. Par deux ordonnances du même jour, la commission fiscale reporta *sine die* les affaires et donna au requérant un délai de trente jours afin de nommer un avocat. Par la suite, une audience fut fixée au 24 avril 1999.

Par deux décisions du 22 mai 1999, dont le texte fut déposé au greffe le 16 juillet 1999, la commission fiscale rejeta les demandes de la société A. car les biens transférés, qui comprenaient notamment une piscine et un court de tennis, ne pouvaient être considérés comme typiques de biens d'une société de nature agricole.

Le 27 octobre 2000, la société A. interjeta appel devant la commission fiscale régionale.

EN DROIT

I. SUR LE GRIEF TIRÉ DE L'ARTICLE 6 § 1 DE LA CONVENTION

14. Le requérant allègue que la durée des procédures a méconnu le principe du « délai raisonnable » tel que prévu par l'article 6 § 1 de la Convention, dont la partie pertinente se lit comme suit :

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

15. Quant au premier recours, la période à considérer a débuté le 14 janvier 1988 et s'est terminée le 4 avril 1998. Elle a donc été de plus de dix ans et deux mois pour une instance.

Quant aux autres recours, la période à considérer a débuté le 15 janvier 1988 et était encore pendante au 27 octobre 2000. Elle a donc été de plus de douze ans et neuf mois pour deux instances.

A. Sur la recevabilité du grief tiré de l'article 6 § 1

16. Le Gouvernement estime que ce grief devrait être déclaré irrecevable au sens de l'article 35 § 3 de la Convention, l'article 6 § 1 ne s'appliquant pas aux litiges concernant les procédures fiscales. Le Gouvernement considère que les procédures litigieuses ne portent pas sur « une accusation de caractère pénal ». Il rappelle qu'en Italie la procédure d'exécution qui peut faire suite à une condamnation par les juridictions fiscales se déroule conformément à celle prévue pour les obligations de caractère civil. La somme que le requérant sera tenu de payer n'est pas susceptible d'être transformée en mesure restrictive de la liberté personnelle. Seules les mesures d'exécution forcée, telles que la saisie et la vente éventuelle des biens du débiteur, sont possibles. Quant à l'aspect « civil », le Gouvernement rappelle que, conformément à la jurisprudence constante des organes de la Convention, la matière fiscale ne concernerait que le droit public.

17. Le requérant pour sa part partage l'avis du Gouvernement sur le fait que les procédures litigieuses n'avaient pas de caractère pénal. Il souligne toutefois l'aspect financier de ces procédures qui concernent donc un « droit de caractère civil ».

18. La Cour relève que les parties admettent toutes deux que l'article 6 n'entrait pas en jeu sous son aspect pénal. Quant à l'aspect civil, et malgré l'existence de la jurisprudence constante invoquée par le Gouvernement, la Cour estime que ce grief pose des questions de droit suffisamment

complexes qui ne peuvent être résolues au stade de la recevabilité. Partant, ce grief, y compris la question de l'applicabilité de l'article 6 § 1 de la Convention soulevée par le Gouvernement, doit faire l'objet d'un examen au fond.

19. Dès lors, ce grief ne saurait être déclaré irrecevable comme étant incompatible *ratione materiae* avec les dispositions de la Convention. La Cour constate par ailleurs que celui-ci ne se heurte à aucun autre motif d'irrecevabilité. Il convient donc de le déclarer recevable.

B. Sur l'applicabilité de l'article 6 § 1

20. Les parties ayant convenu qu'il ne s'agissait pas d'« une accusation en matière pénale », et la Cour, pour sa part, ne distinguant en l'espèce aucune « coloration pénale » (voir *a contrario Bendenoun c. France*, arrêt du 24 février 1994, série A n° 284, p. 20, § 47), il lui reste à examiner si les procédures litigieuses avaient ou non trait à une « contestation sur [d]es droits et obligations de caractère civil ».

21. Le Gouvernement excipe de l'inapplicabilité de l'article 6 aux procédures litigieuses en question et estime que ces procédures ne portent pas sur un « droit de caractère civil ». L'existence d'une obligation fiscale d'un individu à l'égard de l'Etat ne relève, selon lui, que du domaine du droit public. Elle fait partie des obligations civiques imposées dans une société démocratique et les dispositions spécifiques du droit public ont pour but de soutenir la politique économique nationale.

22. Le requérant pour sa part met en avant l'aspect patrimonial de ses demandes et conclut que les procédures portent par conséquent sur des « droits et obligations de caractère civil ».

23. L'existence d'une « contestation » n'étant pas controversée, la tâche de la Cour se limite à déterminer si celle-ci porte sur des « droits et obligations de caractère civil ».

24. Selon la jurisprudence de la Cour, la notion de « droits et obligations de caractère civil » ne peut être interprétée uniquement par référence au droit interne de l'Etat défendeur. A plusieurs reprises, la Cour a affirmé le principe de l'« autonomie » de cette notion, au sens de l'article 6 § 1 de la Convention (voir, entre autres, les arrêts *König c. Allemagne* du 28 juin 1978, série A n° 27, pp. 29-30, §§ 88-89, et *Baraona c. Portugal* du 8 juillet 1987, série A n° 122, pp. 17-18, § 42). La Cour confirme cette jurisprudence en l'espèce. Elle considère en effet que toute autre solution risquerait de conduire à des résultats incompatibles avec l'objet et le but de la Convention (voir, *mutatis mutandis*, les arrêts *König*, précité, pp. 29-30, § 88, et *Maaouia c. France* [GC], n° 39652/98, § 34, CEDH 2000-X).

25. Une procédure fiscale a évidemment un enjeu patrimonial, mais le fait de démontrer qu'un litige est de nature « patrimoniale » n'est pas suffisant à lui seul pour entraîner l'applicabilité de l'article 6 § 1 sous son aspect « civil » (voir les arrêts *Pierre-Bloch c. France* du 21 octobre 1997, *Recueil des arrêts et décisions* 1997-VI, p. 2223, § 51, et *Pellegrin c. France* [GC], n° 28541/95, § 60, CEDH 1999-VIII, à comparer avec l'arrêt *Editions Périscope* c. France du 26 mars 1992, série A n° 234-B, p. 66, § 40). En particulier, selon la jurisprudence traditionnelle des organes de la Convention,

> « Il peut exister des obligations « patrimoniales » à l'égard de l'Etat ou de ses autorités subordonnées qui, aux fins de l'article 6 § 1, doivent passer pour relever exclusivement du domaine du droit public et ne sont, en conséquence, pas couvertes par la notion de « droits et obligations de caractère civil ». Hormis les amendes imposées à titre de « sanction pénale », ce sera le cas en particulier lorsqu'une obligation qui est de nature patrimoniale résulte d'une législation fiscale ou fait autrement partie des obligations civiques normales dans une société démocratique. » (Voir, entre autres, *Schouten et Meldrum c. Pays-Bas*, arrêt du 9 décembre 1994, série A n° 304, p. 21, § 50, *Société S. et T. c. Suède*, n° 11189/84, décision de la Commission du 11 décembre 1986, Décisions et rapports (DR) 50, pp. 121 à 161, et *Kustannus oy Vapaa-ajattelija AB, Vapaa-ajattelijain liitto – Fritänkarnas Förbund r.y. et Kimmo Sundström c. Finlande*, n° 20471/92, décision de la Commission du 15 avril 1996, DR 85-B, pp. 29 à 46.)

26. La Convention est toutefois un instrument vivant qui doit être interprété à la lumière des conditions de vie actuelles (voir, entre autres, *Johnston et autres c. Irlande*, arrêt du 18 décembre 1986, série A n° 112, pp. 24-25, § 53), et la Cour est appelée à vérifier, eu égard aux changements survenus dans la société quant à la protection juridique accordée aux individus dans leurs relations avec l'Etat, si le champ d'application de l'article 6 § 1 doit ou non être étendu aux litiges entre les citoyens et les autorités publiques concernant la légalité en droit interne des décisions de l'administration fiscale.

27. Les relations entre les individus et l'Etat ont bien évidemment évolué dans de nombreux domaines au cours des cinquante années écoulées depuis l'adoption de la Convention compte tenu de l'intervention croissante des normes étatiques dans les relations de droit privé. Cela a conduit la Cour à considérer que des procédures dépendant du « droit public » en droit interne sont tombées dans le champ d'application de l'article 6 sous son aspect « civil » lorsque l'issue était déterminante pour des droits et obligations de caractère privé ; notamment, pour n'en citer que quelques-unes, en matière de vente de terrains, d'exploitation d'une clinique privée, de droit de propriété, d'octroi d'autorisations administratives relatives aux conditions d'exercice d'activités professionnelles ou de licence de débit de boissons (voir, entre autres, les arrêts *Ringeisen c. Autriche* du 16 juillet 1971, série A n° 13, p. 39, § 94, *König*, précité, p. 32, §§ 94-95, *Sporrong et Lönnroth c. Suède* du 23 septembre 1982, série A n° 52, p. 29, § 79,

Allan Jacobsson c. Suède (nº 1) du 25 octobre 1989, série A nº 163, pp. 20-21, § 73, *Benthem c. Pays-Bas* du 23 octobre 1985, série A nº 97, p. 16, § 36, *Tre Traktörer AB c. Suède* du 7 juillet 1989, série A nº 159, p. 19, § 43). Par ailleurs, l'intervention croissante de l'Etat dans la vie de tous les jours des individus, en matière de protection sociale par exemple, a amené la Cour à devoir évaluer les aspects de droit public et de droit privé avant de pouvoir conclure que le droit invoqué pouvait être qualifié de « caractère civil » (voir, entre autres, les arrêts *Feldbrugge c. Pays-Bas* du 29 mai 1986, série A nº 99, p. 16, § 40, *Deumeland c. Allemagne* du 29 mai 1986, série A nº 100, p. 25, § 74, *Salesi c. Italie* du 26 février 1993, série A nº 257-E, pp. 59-60, § 19, et *Schouten et Meldrum*, précité, p. 24, § 60).

28. Cependant des droits ou obligations existant pour un individu ne revêtent pas nécessairement un caractère civil. Ainsi n'ont pas ce caractère des droits et obligations qui sont politiques, comme le droit de se porter candidat à une élection à l'Assemblée nationale (arrêt *Pierre-Bloch*, précité, p. 2223, § 50), même si la procédure litigieuse avait pour l'intéressé un enjeu patrimonial (même arrêt, § 51), de sorte que l'article 6 § 1 ne trouve pas à s'appliquer. Celui-ci ne s'applique pas davantage aux litiges entre l'administration et certains de ses agents, à savoir ceux qui occupent des emplois impliquant une participation à l'exercice de la puissance publique (arrêt *Pellegrin* précité, §§ 66-67). De même encore, les expulsions d'étrangers ne touchent pas à des contestations sur des droits de caractère civil, au sens de l'article 6 § 1 de la Convention, lequel ne s'applique donc pas (arrêt *Maaouia*, précité, §§ 37-38).

29. Quant à la matière fiscale, les évolutions qui ont pu avoir lieu dans les sociétés démocratiques ne concernent toutefois pas la nature essentielle de l'obligation pour les individus ou les entreprises de payer des impôts. Par rapport à l'époque de l'adoption de la Convention, il n'y a pas là d'intervention nouvelle de l'Etat dans le domaine « civil » de la vie des individus. La Cour estime que la matière fiscale ressortit encore au noyau dur des prérogatives de la puissance publique, le caractère public du rapport entre le contribuable et la collectivité restant prédominant. La Convention et ses Protocoles devant s'interpréter comme un tout, la Cour observe également que l'article 1 du Protocole nº 1, relatif à la protection de la propriété, réserve le droit que possèdent les Etats de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour assurer le paiement des impôts (voir, *mutatis mutandis*, *Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH c. Pays-Bas*, arrêt du 23 février 1995, série A nº 306-B, pp. 48-49, § 60). Sans y attacher une importance décisive, la Cour prend cet élément en considération. Elle estime que le contentieux fiscal échappe au champ des droits et obligations de caractère civil, en dépit des effets patrimoniaux qu'il a nécessairement quant à la situation des contribuables.

30. Le principe selon lequel les notions autonomes contenues dans la Convention doivent être interprétées à la lumière des conditions de vie

actuelles dans les sociétés démocratiques n'autorise pas la Cour à interpréter l'article 6 § 1 comme si l'adjectif « civil », avec les limites que pose nécessairement cet adjectif à la catégorie des « droits et obligations » à laquelle s'applique cet article, ne figurait pas dans le texte.

31. Partant, l'article 6 § 1 de la Convention ne trouve pas à s'appliquer en l'espèce.

II. SUR LE GRIEF TIRÉ DE L'ARTICLE 14 DE LA CONVENTION

Sur la recevabilité

32. Le requérant se plaint également d'être « persécuté par la justice italienne » et invoque l'article 14 de la Convention ainsi libellé :

> « La jouissance des droits et libertés reconnus dans la (...) 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. »

33. La Cour rappelle qu'une distinction n'est interdite par la Convention que lorsque des mesures différentes sont prises à l'égard de personnes qui se trouvent dans une situation comparable (*Affaire « relative à certains aspects du régime linguistique de l'enseignement en Belgique »*, arrêt du 23 juillet 1968, série A n° 6, pp. 33-35, §§ 9-10).

34. Le requérant n'a pas explicité en quoi il y aurait violation de cet article. Partant, ce grief n'ayant pas été étayé, la Cour estime qu'aucune apparence de violation de cette disposition ne peut être décelée et qu'il doit dès lors être rejeté comme manifestement mal fondé, en application de l'article 35 §§ 3 et 4 de la Convention.

PAR CES MOTIFS, LA COUR

1. *Joint au fond*, à l'unanimité, l'argument du Gouvernement quant à l'applicabilité de l'article 6 § 1 de la Convention et, partant, *déclare recevable* le grief tiré de cet article ;

2. *Dit*, par onze voix contre six, que l'article 6 § 1 de la Convention ne s'applique pas en l'espèce ;

3. *Déclare irrecevable*, par seize voix contre une, le grief tiré de l'article 14 de la Convention.

Fait en français et en anglais, puis prononcé en audience publique, au Palais des Droits de l'Homme, à Strasbourg, le 12 juillet 2001.

Luzius WILDHABER
Président

Paul MAHONEY
Greffier

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

– opinion concordante de M. Ress ;

– opinion dissidente de M. Lorenzen, à laquelle se rallient M. Rozakis, M. Bonello, Mme Strážnická, M. Bîrsan et M. Fischbach.

L.W.
P.J.M.

OPINION CONCORDANTE DE M. LE JUGE RESS

L'intervention croissante de l'Etat dans la vie quotidienne des individus a amené la Cour, comme elle l'a elle-même souligné, à devoir évaluer les aspects de droit public et de droit privé avant de pouvoir conclure que le droit invoqué pouvait être qualifié de caractère civil. D'ailleurs, ce n'est pas le caractère intrinsèque de droit public des procédures d'expulsion de ressortissants étrangers qui a conduit la Cour à déclarer l'article 6 inapplicable dans l'affaire *Maaouia*, mais l'existence du Protocole n° 7, en particulier de son article 1, combiné avec la Convention elle-même (*Maaouia c. France* [GC], n° 39652/98, §§ 36 et 37, CEDH 2000-X).

S'agissant de la matière fiscale, la Cour a constaté que les évolutions ne concernaient pas la nature essentielle de l'obligation pour les individus ou les entreprises de payer des impôts. Par contre, il y a un élément dans la procédure fiscale qui pourrait conduire à un autre résultat, au moins pour certaines affaires. Comme les aspects pénaux des affaires en matière fiscale ne sont pas exclus de l'application de l'article 6 (*Bendenoun c. France*, arrêt du 24 février 1994, série A n° 284), j'estime que l'aspect de l'exécution immédiate, qui présente des similitudes avec l'effet des sanctions et peut être encore plus sévère du point de vue économique, ne doit pas être exclu *a priori* du champ d'application de l'article 6.

Même si la matière fiscale, au moins sur un plan global, ressortit encore au noyau dur des prérogatives de la puissance publique, il y a un aspect où l'Etat transgresse ces prérogatives et entre dans un domaine où l'individu devrait avoir la possibilité, dans une société démocratique, de remettre en cause un tel devoir de contribuable, c'est-à-dire de faire valoir l'abus de droit dans les procédures d'exécution immédiate. Comme pour les peines, où la Cour a développé l'obligation de ne pas procéder à l'exécution avant que l'individu ait eu la possibilité d'en faire contrôler la légalité, il me semble que cet aspect vaut aussi dans les procédures en matière fiscale. Si les procédures en droit fiscal dans certains Etats contractants ne prévoient pas un sursis au cas où l'individu conteste son devoir de payer, ou s'il n'a pas au moins la possibilité de demander un sursis à exécution avant de payer quelquefois des sommes considérables, dont la légalité est contestée, l'Etat utilise sa position prédominante dans le cadre des prérogatives de la puissance publique d'une manière qui pourrait être qualifiée d'excessive. Tel peut être également le cas si l'Etat demande pour le sursis à exécution des garanties bancaires qui représentent une charge excessive pour l'individu.

Si l'on prend en considération la durée quelquefois très longue de ces procédures fiscales, devant les autorités fiscales et les juridictions compétentes en matière fiscale, le contribuable se retrouve dans une

situation dont on peut difficilement dire qu'elle fait « partie des obligations civiques normales dans une société démocratique » (*Schouten et Meldrum c. Pays Bas*, arrêt du 9 décembre 1994, série A nº 304, p. 21, § 50). Il y a là un élément qui pourrait à mon avis inciter la Cour à revoir certains aspects de l'application de l'article 6 en matière fiscale.

D'après les informations versées au dossier, pour l'affaire *Ferrazzini*, cet aspect n'est pas décisif puisque le requérant, après le redressement fiscal du 31 août 1987, n'a pas payé la différence de l'impôt dû entre 1987 et 1998, date à laquelle la commission fiscale avait rayé cette affaire du rôle. De même, en ce qui concerne les deux recours de la société A., celle-ci n'a pas encore versé la somme qu'on lui réclamait à la suite du redressement fiscal du 16 novembre 1987. Cela est probablement dû au fait qu'en droit italien l'article 47 du D.Lgs. nº 546 du 31 décembre 1992[1] prévoit une suspension de l'exécution si un dommage grave et irréparable peut en résulter.

1 D.Lgs. 31.12.1992 nº 546 (Articolo 47 comma 1 e 5 « Sospensione dell'atto impugnato » disposizioni sul Contenzioso Tributario)

« (1) Il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere alla commissione provinciale competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato notificata alle altre parti e depositato in segreteria sempre che siano osservate le disposizioni di cui all'art. 22. »

« (5) La sospenzione può anche essere parziale e subordinata alla prestazione di idonea garanzia mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa, nei modi e termini indicati nel provvedimento. »

OPINION DISSIDENTE DE M. LE JUGE LORENZEN, À LAQUELLE SE RALLIENT M. ROZAKIS, M. BONELLO, Mme STRÁŽNICKÁ, M. BÎRSAN ET M. FISCHBACH, JUGES

(Traduction)

1. La présente affaire soulève l'importante question de savoir si l'article 6 § 1 de la Convention, sous son aspect civil, est applicable aux procédures en matière fiscale. La majorité a confirmé la jurisprudence des organes de la Convention, qui, jusqu'ici, ont toujours conclu que tel n'était pas le cas. Je ne puis partager cette opinion pour les raisons exposées ci-dessous.

2. La Convention ne contient aucune définition de ce que l'on entend par « droits et obligations de caractère civil ». Même si les organes de la Convention, au fil des ans, se sont prononcés à plusieurs reprises sur cette question et ont plus d'une fois modifié la jurisprudence antérieure, pareille définition ne peut être trouvée dans leurs arrêts et décisions. Les organes de la Convention ont statué au cas par cas sur l'applicabilité de l'article 6 en ce domaine ; ils ont cependant défini certains éléments généraux importants.

3. Lorsque l'on se penche sur la jurisprudence actuelle et la question de savoir s'il est nécessaire de la faire évoluer, il est à mon avis essentiel de se remémorer le contexte historique de l'introduction dans l'article 6 § 1 de la notion de « caractère civil », laquelle ne se retrouve pas dans le texte anglais de la disposition correspondante – l'article 14 – du Pacte international relatif aux droits civils et politiques. En revanche, l'article 8 de la Convention américaine relative aux droits de l'homme couvre expressément les litiges fiscaux (« droits et obligations en matière civile, ainsi que dans les domaines du travail, de la fiscalité ou tout autre domaine »).

Les travaux préparatoires concernant l'article 6 de la Convention – qui sont étroitement liés à ceux de l'article 14 du Pacte international – permettent à mon avis de tirer les conclusions suivantes : 1. les rédacteurs avaient l'intention d'écarter de manière plus générale les litiges entre les particuliers et les gouvernements, principalement en raison des difficultés que l'on rencontrait alors pour opérer une répartition claire des pouvoirs entre, d'une part, les organes administratifs et leurs prérogatives discrétionnaires et, d'autre part, les organes judiciaires ; 2. ces textes ne contiennent aucune référence spécifique aux questions fiscales qui, d'ordinaire, ne procèdent pas d'un pouvoir discrétionnaire mais de l'application de dispositions légales plus ou moins précises ; 3. l'exclusion de ce type de litige devait être suivie d'une étude plus détaillée sur les problèmes relatifs à « l'exercice de la justice dans les rapports entre les particuliers et les gouvernements » ; par conséquent, 4. il semble que les rédacteurs n'aient pas eu l'intention d'exclure à tout jamais du champ d'application de l'article 6 § 1 les différends relevant du domaine

administratif (pour une analyse détaillée, voir les paragraphes 19 à 22 de l'opinion dissidente commune à M. Ryssdal, Mme Bindschedler-Robert, M. Lagergren, M. Matscher, Sir Vincent Evans, M. Bernhardt et M. Gersing dans l'arrêt *Deumeland c. Allemagne* du 29 mai 1986, série A n° 100, pp. 38-39, ainsi que l'opinion concordante de M. Sperduti dans l'affaire *Salesi c. Italie*, arrêt du 26 février 1993, série A n° 257-E, avis de la Commission, pp. 67 à 70).

4. Dans ce contexte, il est compréhensible que les organes de la Convention, dans les premières années après l'entrée en vigueur de celle-ci, aient appliqué de façon restrictive l'article 6 § 1, sous son volet civil, à des litiges entre particuliers et gouvernements. En revanche, il est difficile d'admettre que les travaux préparatoires, qui remontent à plus de cinquante ans et qui se fondaient en partie sur des conditions préalables qui ne se sont pas réalisées ou ne sont plus pertinentes, constituent toujours un obstacle permanent à une évolution raisonnable de la jurisprudence sur la portée de l'article 6 – notamment dans des domaines où il existe un besoin évident d'étendre la protection accordée par cette disposition aux justiciables. Il ressort en fait clairement de la jurisprudence actuelle que les organes de la Convention ne se sont pas sentis obligés de s'en tenir à une approche restrictive, mais ont au contraire étendu l'applicabilité de l'article 6 § 1 à un nombre considérable de relations entre les individus et l'Etat que les rédacteurs avaient entendu exclure à l'origine.

On peut citer les exemples suivants de litiges entre particuliers et gouvernements, qui, selon la jurisprudence de la Cour, relèvent du volet civil de l'article 6 :

– les procédures d'expropriation, ou les instances relatives à des décisions en matière d'urbanisme, à des permis de construire et, plus généralement, à des décisions concernant l'usage ou la jouissance de biens (voir, par exemple, les arrêts *Sporrong et Lönnroth c. Suède* du 23 septembre 1982, série A n° 52, *Ettl et autres c. Autriche*, *Erkner et Hofauer c. Autriche* et *Poiss c. Autriche* du 23 avril 1987, série A n° 117, *Håkansson et Sturesson c. Suède* du 21 février 1990, série A n° 171-A, et *Mats Jacobsson c. Suède* et *Skärby c. Suède* du 28 juin 1990, série A n° 180-A et B) ;

– les procédures relatives à des autorisations, licences ou autres actes d'une autorité publique conditionnant la validité d'un contrat entre des personnes privées (voir, par exemple, l'arrêt *Ringeisen c. Autriche* du 16 juillet 1971, série A n° 13) ;

– les procédures relatives à l'octroi ou à la révocation par une autorité publique d'une licence nécessaire à l'accomplissement de certaines activités économiques (voir, par exemple, les arrêts *Benthem c. Pays-Bas* du 23 octobre 1985, série A n° 97, *Pudas c. Suède* du 27 octobre 1987, série A n° 125-A, *Tre Traktörer AB c. Suède* du 7 juillet 1989, série A n° 159, et *Fredin c. Suède (n° 1)* du 18 février 1991, série A n° 192) ;

– les procédures relatives à la suppression ou la suspension par une autorité publique du droit de pratiquer une profession particulière, etc. (voir, par exemple, les arrêts *König c. Allemagne* du 28 juin 1978, série A n° 27, et *Diennet c. France* du 26 septembre 1995, série A n° 325-A) ;

– les procédures en dommages-intérêts devant les juridictions administratives (voir, par exemple, l'arrêt *Editions Périscope c. France* du 26 mars 1992, série A n° 234-B) ;

– les procédures concernant l'obligation de cotiser à un régime de sécurité sociale (voir, par exemple, les arrêts *Feldbrugge c. Pays-Bas* du 29 mai 1986, série A n° 99, et *Deumeland*, précité) ;

– les procédures relatives aux litiges dans la fonction publique, lorsqu'un « droit purement patrimonial » est invoqué, par exemple le niveau de salaire, et que les « prérogatives discrétionnaires de l'administration ne se trouv[e]nt pas en cause » (voir, par exemple, l'arrêt *De Santa c. Italie* du 2 septembre 1997, *Recueil des arrêts et décisions* 1997-V). En revanche, lorsque « l'enjeu patrimonial » est subordonné au constat préalable d'un comportement illégal ou fondé sur l'exercice de pouvoirs discrétionnaires, la Cour a estimé que l'article 6 n'était pas applicable (voir, par exemple, l'arrêt *Spurio c. Italie* du 2 septembre 1997, *Recueil* 1997-V). A cet égard, elle a par la suite modifié sa jurisprudence (voir le point 6 ci-dessous concernant l'arrêt *Pellegrin c. France* du 8 décembre 1999).

Il est vrai toutefois – comme le souligne la majorité – que la Cour, en d'autres situations, a déclaré que l'article 6 n'était pas applicable à des litiges entre particuliers et gouvernements (voir, entre autres, les arrêts *Pierre-Bloch c. France* du 21 octobre 1997, *Recueil* 1997-VI, p. 2223, sur le droit de se porter candidat à des élections, et *Maaouia c. France* [GC], n° 39652/98, CEDH 2000-X, concernant les décisions relatives à l'entrée, au séjour et à l'éloignement des étrangers).

5. L'on peut se poser la question de savoir s'il est seulement possible, en se fondant sur la jurisprudence actuelle de la Cour, d'établir une distinction nette et franche entre les droits et obligations de « caractère civil » et ceux de « caractère non civil » et, en cas de réponse négative, s'il ne serait pas temps de mettre un terme à cette incertitude en étendant la protection de l'article 6 § 1 à toutes les affaires dans lesquelles une décision d'une autorité publique déterminant la situation juridique d'une personne privée est en jeu (voir notamment, pour une telle solution, l'ouvrage de MM. van Dijk et van Hoof, *Theory and Practice of the European Convention on Human Rights*, 1998, 3e éd., p. 406).

Cette évolution aurait d'importantes conséquences et retirerait de la notion de « caractère civil » une grande partie de son contenu indépendant, la réduisant à l'état de disposition « fourre-tout » permettant de couvrir toutes les affaires ne relevant pas de l'aspect pénal. J'estime que la jurisprudence développée par la Cour jusqu'à présent ne vient pas corroborer la conclusion selon laquelle pareille mesure radicale est la seule façon de dissiper toute incertitude sur la portée de l'applicabilité de l'article 6. Toutefois, tant que sera maintenue la distinction entre les droits et obligations de « caractère civil » et ceux de « caractère non civil » quant aux procédures entre particuliers et gouvernements, il est important de veiller à ce que les critères pertinents utilisés pour déterminer ce qui est de « caractère civil » soient appliqués de manière logique et raisonnable – à cet égard, il peut être nécessaire de temps à autre de procéder à des réajustements pour mettre en phase la jurisprudence avec les évolutions récentes.

6. Sans aucun doute, pour la Cour, le point de savoir si les intérêts patrimoniaux de l'individu concerné étaient en jeu dans la procédure représente un facteur déterminant lorsqu'elle doit se prononcer sur la nature « civile » de droits et obligations. Ainsi, dans l'arrêt *Editions Périscope* précité, elle relève que l'objet de l'action était « patrimonial » et se fondait sur une atteinte à des droits eux aussi patrimoniaux. La Cour a estimé que le droit en question « revêtait donc un « caractère civil », nonobstant l'origine du différend (…) ». L'aspect patrimonial a été mis en exergue dans nombre d'autres arrêts, même dans des situations où le contexte du litige était manifestement fiscal. Ainsi, dans l'arrêt *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society et Yorkshire Building Society c. Royaume-Uni* du 23 octobre 1997 (*Recueil* 1997-VII), la Cour, invoquant l'enjeu patrimonial, a estimé qu'une action en restitution de sommes d'argent versées au titre de dispositions de droit fiscal invalidées par la suite revêtait un « caractère civil ». Et d'ajouter : « N'altère en rien cette conclusion le fait que ces instances trouvaient leur origine dans la législation fiscale et que les requérantes aient été assujetties à l'impôt par le jeu de celle-ci » (p. 2379, § 97).

Certes, la Cour, dans d'autres arrêts, a déclaré qu'un contentieux n'acquiert pas une nature civile du seul fait qu'il soulève une question d'ordre économique (voir, par exemple, les arrêts *Schouten et Meldrum c. Pays-Bas* du 9 décembre 1994, série A n° 304, p. 21, § 50, *Pierre-Bloch* précité, p. 2223, § 51, et *Pellegrin c. France* [GC], n° 28541/95, § 60, CEDH 1999-VIII). Dans le premier de ces arrêts, la Cour a jugé – dans un *obiter dictum* – que le volet civil de l'article 6 était inapplicable à des droits et obligations résultant « d'une législation fiscale *ou fai[sant] autrement partie des obligations civiques normales dans une société démocratique* » (italique ajouté par moi). Dans les deux derniers arrêts, la Cour n'a pas invoqué – du moins pas expressément – ce critère général : dans l'arrêt

Pierre-Bloch, elle a simplement déclaré que le droit de se porter candidat à une élection était « de caractère politique et non pas « civil », et que l'enjeu patrimonial pour le requérant n'était pas déterminant si cet aspect patrimonial était relatif à l'organisation de l'exercice du droit litigieux. Dans l'arrêt *Pellegrin*, la Cour a réalisé que le critère « patrimonial » qu'elle appliquait jusqu'ici s'avérait peu commode pour déterminer l'applicabilité de l'article 6 § 1 aux litiges entre l'Etat et ses agents. Toutefois, plutôt que de se fonder sur un autre critère général, la Cour a préféré adopter des critères spécifiques pour des affaires de ce type. La majorité de la Cour n'a pas non plus appliqué dans l'affaire *Maaouia* le critère dégagé dans l'arrêt *Schouten et Meldrum*, mais a conclu à l'inapplicabilité de l'article 6 en se basant sur une interprétation des intentions des rédacteurs de l'article 1 du Protocole n° 7.

A mon sens, le critère des « obligations civiques normales dans une société démocratique » ne permet pas d'établir une distinction générale entre les droits et obligations de « caractère civil » et ceux de « caractère non civil ». Ainsi, il est difficile de comprendre pourquoi, par exemple, l'obligation de remettre un bien à des fins d'usage public contre une compensation financière ne constitue pas une « obligation civique normale », si l'obligation d'accepter que cette compensation soit réduite pour des raisons fiscales en est une. Comment expliquer que le droit de bénéficier d'abattements fiscaux et de tarifs postaux préférentiels ne constitue pas un droit de « caractère civil », mais que le droit d'intenter une action en réparation du dommage prétendument causé par le refus d'octroyer de tels privilèges en est un ? De même, pourquoi l'obligation de cotiser à un régime de sécurité sociale revêt-elle un « caractère civil », alors que l'obligation d'acquitter l'impôt sur le revenu n'est pas de nature civile ? (Voir l'ouvrage de MM. van Dijk et van Hoof précité, p. 406.)

7. Au moins, lorsque les intérêts patrimoniaux d'un individu sont directement concernés et que l'ingérence n'est pas fondée sur l'exercice d'un pouvoir discrétionnaire, il conviendrait de prendre systématiquement comme point de départ le critère patrimonial dégagé dans l'arrêt *Editions Périscope* et d'autres affaires. Toutefois, des exceptions doivent être admises lorsqu'elles sont justifiées par des circonstances spéciales. Tel est le cas pour le droit de se porter candidat à une élection en raison de son caractère politique (arrêt *Pierre-Bloch*), pour les relations entre l'Etat et ses agents (arrêt *Pellegrin*) et pour le droit d'entrée et de séjour des étrangers dans un pays (arrêt *Maaouia*).

Il ne fait aucun doute que l'obligation de payer des impôts a des conséquences directes et importantes sur les intérêts patrimoniaux des citoyens, et que les questions fiscales – l'assiette, les modalités d'acquittement et de collecte de l'impôt, par opposition aux litiges relevant des lois budgétaires – se fondent, dans une société démocratique, sur l'application de dispositions légales, et non sur un pouvoir discrétionnaire

de l'administration. Dès lors, l'article 6 devrait à mon sens s'appliquer à de tels différends, sauf s'il existe des circonstances spéciales justifiant que l'obligation de payer des impôts ne soit pas considérée comme revêtant un « caractère civil » au regard de l'article 6 § 1 de la Convention.

8. Selon la majorité, il n'y a eu dans le domaine fiscal aucune évolution majeure concernant la nature des obligations des particuliers et des sociétés depuis l'époque où la Convention a été élaborée. Par conséquent, elle est d'avis que la matière fiscale ressortit toujours au « noyau dur des prérogatives de la puissance publique, le caractère public du rapport entre le contribuable et la collectivité restant prédominant ». La majorité a également pris en compte le fait que l'article 1 du Protocole n° 1 réserve aux Etats le droit de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour assurer le paiement des impôts.

Ce raisonnement ne me convainc pas.

Constater que l'article 6 § 1 de la Convention, sous son aspect civil, s'applique aux questions fiscales ne restreint en aucun cas le pouvoir des Etats de faire peser sur les particuliers ou les sociétés toute obligation fiscale qu'ils souhaitent imposer. Pareil constat ne restreint pas non plus la liberté des Etats de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour assurer le paiement des impôts (article 1 du Protocole n° 1). L'article 6 de la Convention constitue une garantie procédurale, qui consacre principalement le droit à l'accès à un tribunal et le droit de bénéficier d'une procédure judiciaire équitable dans un délai raisonnable. A cet égard, il y a eu en fait des évolutions importantes dans le domaine fiscal depuis l'élaboration de la Convention. Alors qu'à cette époque il y avait peu de chances de pouvoir obtenir un contrôle judiciaire – ou un contrôle tout court – des décisions administratives touchant la fiscalité, il est à présent reconnu, du moins dans la grande majorité des Etats contractants, que les litiges en matière fiscale peuvent être réglés dans le cadre d'une procédure devant les juridictions ordinaires. Dès lors, il est difficile de comprendre pourquoi il serait toujours nécessaire d'accorder aux Etats des prérogatives spéciales en vertu de la Convention dans ce domaine, et donc de dénier aux justiciables, dans le cadre des procédures fiscales, les garanties procédurales élémentaires consacrées par l'article 6 § 1. Comme le démontre notamment le juge Ress dans son opinion concordante, le besoin d'une telle protection existe manifestement – par exemple pour éviter la combinaison d'une longue procédure et d'une obligation de payer des impôts avant le règlement définitif d'un litige concernant la légalité de la décision fiscale. A mon avis, le libellé de l'article 1 du Protocole n° 1 ne permet en aucun cas de présumer que ses rédacteurs avaient l'intention d'accorder aux Etats le droit de dénier aux individus toute protection procédurale dans des litiges de nature fiscale. Comment peut-on justifier de soustraire au contrôle de la Cour l'application des droits procéduraux garantis par l'article 6 § 1 dans le cadre d'un contentieux dont la substance est directement liée à un droit

civil, en l'occurrence le droit au respect des biens ? Pareille interprétation irait également à l'encontre de l'évolution constante de la jurisprudence de la Cour, selon laquelle des dispositions matérielles de la Convention, telles que les articles 2, 3 et 8, doivent être interprétées comme imposant également des obligations procédurales aux Etats.

Par ailleurs, il est difficile d'expliquer pourquoi une application étendue de l'article 6 § 1 sous son aspect civil est impossible en raison de la nécessité de préserver les prérogatives des Etats en matière fiscale, alors que la Cour, dans sa jurisprudence, est allée assez loin pour inclure les litiges fiscaux dans le cadre de son volet pénal. Depuis l'arrêt *Bendenoun c. France* du 24 février 1994 (série A n° 284), la Cour a constamment estimé que des procédures portant sur des litiges fiscaux revêtaient un « caractère pénal », si elles impliquaient, ou simplement risquaient d'impliquer, des amendes fiscales, majorations, etc., ayant un but préventif et répressif (voir l'arrêt récent *J.B. c. Suisse*, n° 31827/96, CEDH 2001-III). Le résultat est le même lorsque la procédure concerne la taxation en tant que telle (voir la décision sur la recevabilité du 16 mai 2000 dans l'affaire *Georgiou c. Royaume-Uni*, n° 40042/98, non publiée). Cela signifie que le niveau de protection garanti par l'article 6 § 1 de la Convention varie en fonction de l'organisation du cadre juridique régissant les procédures fiscales dans les différents ordres juridiques ; et au sein d'un même ordre juridique, cette protection peut dépendre de la question de savoir si la procédure de sanction et la procédure fiscale sont jointes ou non. Une interprétation de la Convention conduisant à des résultats aussi aléatoires est loin d'être satisfaisante.

9. Pour les raisons exposées ci-dessus, je conclus qu'il n'y a pas d'argument convaincant en faveur du maintien de la jurisprudence actuelle de la Cour selon laquelle les procédures en matière fiscale n'impliquent pas de décision sur des « droits et obligations de caractère civil » au sens de l'article 6 de la Convention. Dès lors, j'estime que l'article 6 § 1 de la Convention trouve à s'appliquer en l'espèce.