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

CINQUIÈME SECTION

DÉCISION

Requête n° 76959/11
SOCIÉTÉ OXYGÈNE PLUS
contre la France

La Cour européenne des droits de l'homme (cinquième section), siégeant le 17 mai 2016 en une chambre composée de :

Ganna Yudkivska, *présidente,*
André Potocki,
Faris Vehabović,
Yonko Grozev,
Síofra O'Leary,
Carlo Ranzoni,
Mārtiņš Mits, *juges,*

et de Claudia Westerdiek, *greffière de section*,

Vu la requête susmentionnée introduite le 6 décembre 2011,

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

Après en avoir délibéré, rend la décision suivante :

EN FAIT

1. La requérante, la société Oxygène Plus, est une société dont le siège social se trouve à Tours. Elle est représentée devant la Cour par Me F. Blancpain, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation. Le gouvernement français (« le Gouvernement ») est représenté par son agent, M. F. Alabrune, directeur des affaires juridiques au ministère des Affaires étrangères.

A. Les circonstances de l'espèce

2. La société requérante exerce l'activité de marchand de biens.

3. Du 1er juin 1997 au 31 mai 2001 notamment, elle bénéficia du régime fiscal de faveur prévu à l'article 1115 du code général des impôts (CGI) l'exonérant du paiement des droits et taxes de mutation à titre onéreux sur certaines opérations immobilières. Cet avantage était toutefois soumis à une condition expresse, à savoir tenir le répertoire prévu à l'article 852, 2o du même code, en mentionnant, de manière chronologique, tous les actes se rattachant à l'exercice de sa profession (voir le « Droit interne pertinent »).

4. Du 4 décembre 2001 au 20 novembre 2002, elle fit l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1er juin 1997 au 31 mai 2001. À cette occasion, de nombreuses anomalies furent constatées dans la tenue du répertoire.

5. À l'issue de ce contrôle, l'administration fiscale considéra que les anomalies relevées permettaient d'établir que la société requérante ne respectait pas les conditions posées par l'article 852, 2o précité et qu'elles étaient suffisamment graves pour entraîner la déchéance du régime de faveur appliqué à plusieurs opérations immobilières. Le 20 décembre 2002, l'administration fiscale notifia ainsi à la société requérante des rappels de droits d'enregistrements pour un total de 213 915 euros (EUR), dont 43 353 EUR au titre des intérêts de retard.

6. Le 22 décembre 2005, la société requérante contesta l'ensemble des avis de mise en recouvrement. Le 20 juin 2006, l'administration fiscale rejeta ses réclamations.

7. Dans l'intervalle, l'ordonnance no 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et à l'aménagement du régime des pénalités entra en vigueur. L'article 20 de cette ordonnance supprima, en cas d'irrégularité dans la tenue du répertoire particulier, la déchéance du régime de faveur accordé aux marchands de biens. Il lui substitua un dispositif d'amendes fiscales codifié à l'article 1829 du CGI (voir le « Droit interne pertinent »). En vertu de cette nouvelle disposition, la sanction de la méconnaissance de l'obligation de tenue d'un répertoire consistait dorénavant en une amende.

8. En août 2006, la société requérante assigna l'administration pour voir annuler l'ensemble des avis de mise en recouvrement devant plusieurs tribunaux de grande instance, dont celui de Bourges. En raison du lien de connexité existant entre ces multiples instances, les différentes juridictions se dessaisirent au profit du tribunal de grande instance de Bourges et le juge de la mise en état de ce tribunal ordonna la jonction de toutes les procédures.

9. Dans ses écritures, la société requérante fit notamment valoir que la sanction de la déchéance du régime de faveur prévu à l'article 1115 du CGI n'avait plus lieu d'être depuis l'entrée en vigueur de l'ordonnance du 7 décembre 2005 précitée, en application du principe de rétroactivité de la loi pénale plus douce. L'administration répliqua en affirmant que la

déchéance du régime de faveur ne constituait pas une sanction et, partant, que ce principe ne s'appliquait pas.

10. Par un jugement du 17 septembre 2009, le tribunal de grande instance de Bourges annula l'ensemble des avis de mise en recouvrement et prononça la décharge de la totalité des impositions mises à la charge de la requérante, au motif que les dispositions nouvelles résultant de l'ordonnance du 7 décembre 2005 rendaient non fondée la décision de l'administration. Il se prononça comme suit :

> « (...) force est de considérer que la déchéance du régime de faveur des marchands de biens a la nature juridique d'une sanction, comme le prouve l'intitulé même du chapitre II de l'ordonnance [du 7 décembre 2005] faisant référence à des « pénalités », chapitre contenant de surcroît l'article 20 de ladite ordonnance modifiant l'article 1829 du CGI (...) ; il apparaît au demeurant que l'administration partage elle-même cet avis puisque dans son commentaire des nouvelles dispositions de l'ordonnance (Bulletin des impôts n° 29 du 19 février 2007 relatif à l'aménagement du régime des pénalités fiscales), elle écrit : « jusqu'à présent, toute infraction relevée dans la tenue du registre des opérations de marchands de biens était susceptible d'entraîner la remise en cause du régime de faveur prévu par l'article 1115. La réforme opérée par l'ordonnance a permis de mieux proportionner les conséquences financières des infractions à leur gravité. »
>
> Or la loi nouvelle qui a pour effet d'atténuer ou supprimer des sanctions fiscales est immédiatement applicable aux affaires non encore définitivement jugées, comme le serait une loi pénale plus douce. »

11. L'administration fit appel de ce jugement.

12. Le 11 mars 2010, date de son entrée en vigueur, la loi de finances rectificative n° 2010-237 du 9 mars 2010 supprima les articles 852 et 1829 du CGI, mettant ainsi fin à l'obligation de tenue d'un répertoire particulier et aux conséquences attachées à la méconnaissance de cette obligation (voir le « Droit interne pertinent »).

13. Par un arrêt du 29 avril 2010, la cour d'appel de Bourges infirma le jugement du 17 septembre 2009 et débouta la requérante de toutes ses prétentions. Elle motiva sa décision en s'appuyant sur un arrêt de la Cour de cassation du 15 septembre 2009 (voir le « Droit interne pertinent ») selon lequel la déchéance du régime de faveur des marchands de biens ne constituait pas une peine, et en conclut qu'il n'y avait pas lieu, en l'espèce, de faire application du principe de rétroactivité de la loi pénale plus douce.

14. La requérante forma un pourvoi en cassation. Dans ce cadre, elle fit valoir qu'à la suite de l'entrée en vigueur de l'ordonnance du 7 décembre 2005, ayant substitué à la déchéance du régime de faveur accordé aux marchands de biens un dispositif d'amendes fiscales, ainsi que de la loi du 9 mars 2010 ayant supprimé l'obligation de tenue d'un répertoire particulier, la déchéance précitée ne pouvait plus lui être appliquée. Elle invoqua le principe de rétroactivité de la loi pénale plus douce.

15. Par un arrêt du 7 juin 2011, la Cour de cassation rejeta le pourvoi aux motifs suivants :

> « (...) attendu que si la loi nouvelle s'applique immédiatement aux effets à venir des situations juridiques non contractuelles en cours au moment où elle entre en vigueur, elle ne peut remettre en cause des obligations régulièrement nées à cette date ; qu'à la date du fait générateur de l'impôt, le bénéfice des dispositions prévues par l'article 1115 du code général des impôts était subordonné à l'accomplissement des formalités exigées par l'article 852-2 du même code ; qu'en l'espèce, l'arrêt relève que des erreurs ou anomalies affectant 25 % des affaires traitées avaient été constatées dans le répertoire de l'article 852-2, présenté au cours du contrôle ; que retenant souverainement que ces manquements formels importants et répétés étaient suffisamment graves, la cour d'appel a pu en déduire qu'ils entraînaient la déchéance du régime de faveur des marchands de biens prévu par l'article 1115. »

B. Le droit et la pratique internes pertinents

1. Dispositions pertinentes

16. Les marchands de biens sont des professionnels de l'intermédiation immobilière qui achètent, habituellement et en leur nom, certains biens immobiliers en vue de les revendre. Leurs bénéfices résultent de l'excédent de prix qu'ils réalisent à la revente, après déduction des charges diverses entraînées par leurs opérations.

17. En France, dès lors qu'ils portent sur des biens immobiliers d'occasion, les achats et les ventes sont soumis à des droits de mutation à titre onéreux ou droits d'enregistrement. Pour faciliter l'activité des marchands de biens, l'article 1115 du CGI prévoyait un régime fiscal de faveur leur permettant, sous certaines conditions, de déroger au droit commun en étant exonéré de ces droits en cas d'acquisitions et reventes de biens immobiliers. Cette disposition, dans sa version applicable à la date des opérations litigieuses, était ainsi libellée :

> « Sous réserve des dispositions de l'article 1020, les achats effectués par les personnes qui réalisent les affaires définies au 6° de l'article 257 sont exonérés des droits et taxes de mutation à condition :
>
> a. D'une part, qu'elles se conforment aux obligations particulières qui leur sont faites par l'article 290 ;
>
> b. D'autre part, qu'elles fassent connaître leur intention de revendre dans un délai de quatre ans. »

18. L'article 290 visé par cette disposition obligeait notamment les marchands de biens à se soumettre aux prescriptions de l'article 852 du CGI, qui prévoyait la tenue d'« un répertoire à colonnes non sujet au timbre, présentant, jour par jour, sans blanc ni interligne et par ordre de numéros, tous les mandats, promesses de vente, actes translatifs de propriété et, d'une manière générale, tous actes se rattachant à la profession de marchands de biens » (art. 852, 2°).

19. L'inobservation des conditions énoncées à l'article 1115 du CGI et, notamment, de celles prescrites pour la tenue du répertoire entraînait la déchéance du régime de faveur. L'acheteur était alors tenu d'acquitter les impositions dont il avait été dispensé, au taux de droit commun et d'après les tarifs en vigueur au jour de l'acquisition, ainsi que l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI.

20. L'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et à l'aménagement du régime des pénalités mit fin à la déchéance du régime de faveur en cas de non-respect des obligations relatives au contenu et à la mise en forme du répertoire, en prévoyant, à la place, un dispositif d'amendes fiscales dont le montant variait en fonction des faits commis. L'article 1829 du CGI, introduit par cette ordonnance au chapitre consacré aux pénalités du code, disposait :

> « Toute infraction aux dispositions du 2° de l'article 852 est exclusivement punie :
>
> 1° D'une amende égale à 1 % du montant du prix ou de la valeur du bien qui a fait l'objet de la transaction omise sur le répertoire mais régulièrement comptabilisée ;
>
> 2° D'une amende égale à 150 euros en cas de défaut d'inscription sur ledit répertoire des mandats, promesses de ventes et de tous actes autres que ceux translatifs de propriété se rattachant à la profession de marchand de biens ;
>
> 3° D'une amende de 15 euros pour toute infraction aux obligations formelles. »

21. Le bulletin officiel des impôts n° 29 du 19 février 2007 (BOI 13N-1-07) précise que la réforme opérée par cette ordonnance « a permis de mieux proportionner les conséquences financières des infractions à leur gravité ».

22. La loi de finances rectificative n° 2010-237 du 9 mars 2010 portant réforme de la fiscalité immobilière supprima les articles 852 et 1829 du CGI qui constituaient le support de l'obligation faite au marchand de biens de tenir un répertoire. Ce faisant, elle mit fin au formalisme spécifique du régime des marchands des biens.

2. Jurisprudence de la Cour de cassation

23. Dans un arrêt du 10 mars 1998 (Cass. com., n° 95-15729, SARL Corevim : Dr. fisc. 1998, n° 22, comm. 486), la Cour de cassation a jugé, à propos de la déchéance du régime de faveur infligée à un marchand de biens, que « le refus d'appliquer un régime particulier qui, plus favorable que le régime fiscal de droit commun, est subordonné à certaines conditions, qui s'avèrent non remplies, ne constitue pas une peine ».

24. Amenée à se prononcer sur le problème de l'application dans le temps de la loi en matière fiscale, la Cour de cassation a indiqué, s'agissant du régime des marchands de biens, qu'il n'y avait pas lieu de faire application du principe de la rétroactivité de la loi pénale plus douce lorsqu'un texte substitue un dispositif d'amendes fiscales à une mesure qui

n'a pas le caractère d'une peine telle que la déchéance d'un régime de faveur (Cass. com., 15 sept. 2009, n° 08-18.013, FS-P+B, DGI c/ Darras : JurisData n° 2009-049452). Elle énonça ainsi :

> « Vu l'article 112 1, alinéa 3, du code pénal et l'article 20 de l'ordonnance du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'aménagement du régime des pénalités ;
>
> Attendu que le principe de rétroactivité de la loi pénale plus douce, qui s'applique à la matière fiscale, est circonscrit aux seules pénalités fiscales constituant des sanctions qui présentent le caractère d'une punition ; que ce principe n'est pas applicable lorsqu'un texte substitue un dispositif d'amendes fiscales à une mesure qui n'a pas le caractère d'une peine, telle que la déchéance d'un régime de faveur ;
>
> Attendu que pour prononcer la décharge des impositions mises en recouvrement, l'arrêt, après avoir relevé que la déchéance du régime de faveur des marchands de biens a la nature juridique d'une sanction, retient que l'ordonnance du 7 décembre 2005, qui abaisse ou supprime de telles sanctions fiscales, est immédiatement applicable aux affaires en cours non encore définitivement jugées, à l'instar d'une loi pénale plus douce. »

25. La Cour de cassation a ultérieurement précisé, dans des affaires où le demandeur sollicitait la décharge de l'imposition relative à la déchéance du régime de faveur des marchands de biens pour défaut de tenue régulière du répertoire en raison de la suppression de cette obligation par la loi du 9 mars 2010, que, si la loi nouvelle s'appliquait immédiatement aux effets à venir des situations juridiques non contractuelles en cours au moment où elle entrait en vigueur, elle ne pouvait remettre en cause les obligations régulièrement nées à cette date (Cass. com., 7 juin 2011, pourvoi n° 10-18.860, JurisData n° 2011-010969 ; Cass. com., 3 mai 2012, pourvoi n° 11-14.820, JurisData n° 2012-009771). Elle a jugé ainsi que la sanction trouvait encore à s'appliquer malgré l'entrée en vigueur de la loi nouvelle car, à la date du fait générateur de l'impôt, le bénéfice du régime de faveur était subordonné à la tenue régulière du répertoire.

26. Ces trois derniers arrêts sont intégrés dans la base documentaire de l'administration fiscale (voir BOI-CTX-DG-20-10-20, § 295, 29 mars 2013), qui fait une application stricte du principe de non-rétroactivité de la loi nouvelle s'agissant des aménagements législatifs indiqués aux paragraphes précédents.

GRIEF

27. Invoquant l'article 7 de la Convention, la requérante se plaint de la méconnaissance du principe de la rétroactivité « *in mitius* ».

EN DROIT

28. La requérante se plaint de n'avoir pas pu bénéficier du dispositif d'amendes fiscales, puis de la suppression de l'obligation de tenue d'un répertoire, prévus respectivement par l'ordonnance du 7 décembre 2005 et par la loi du 9 mars 2010 entrées en vigueur en cours de procédure. Elle invoque l'article 7 de la Convention, ainsi libellé :

> « 1. 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. De même, il n'est infligé aucune peine plus forte que celle qui était applicable au moment où l'infraction a été commise.
>
> 2. Le présent article ne portera pas atteinte au jugement et à la punition d'une personne coupable d'une action ou d'une omission qui, au moment où elle a été commise, était criminelle d'après les principes généraux de droit reconnus par les nations civilisées. »

A. Observations des parties

29. Le Gouvernement conteste le fait que la déchéance du régime de faveur constitue une peine au sens de l'article 7 de la Convention.

30. Il rappelle, en premier lieu, que, pour retenir la qualification de peine, la Cour s'interroge souvent sur le lien existant entre le régime fiscal en cause et le prononcé préalable d'une condamnation pénale. Or, en l'espèce, la déchéance du régime de faveur ne suppose pas une condamnation pénale préalable, puisqu'il suffit pour l'administration de constater que l'une des conditions pour bénéficier de ce régime n'est pas remplie pour la mettre en œuvre.

31. Le Gouvernement souligne ensuite que l'analyse de la nature et du but de la mesure permet de se convaincre qu'elle ne revêt pas un caractère répressif. Pour bénéficier du régime de faveur, les marchands de biens devaient notamment tenir un répertoire. En prévoyant la déchéance de ce régime pour irrégularité dans la tenue du répertoire, le législateur n'entendait pas punir le contribuable : il ne faisait que tirer les conséquences de ce que ce dernier ne remplissait plus les conditions posées par les textes pour bénéficier du régime dérogatoire sous l'empire duquel il s'était placé. La situation est, selon le Gouvernement, bien différente des arrêts de la Cour cités par le requérant et qui concernent des pénalités pour mauvaise foi.

32. Le Gouvernement fait enfin notamment valoir que la gravité de la mesure fiscale n'est pas déterminante dans l'appréciation de la Cour : des mesures non pénales de nature préventive peuvent avoir un impact substantiel sur la situation de la personne concernée (*Welch c. Royaume-Uni*, 9 février 1995, § 32, série A n° 307-A) ; à l'inverse, des majorations d'impôt aux conséquences financières légères peuvent avoir un caractère

pénal (*Jussila c. Finlande* [GC], n° 73053/01, § 38, CEDH 2006-XIV). Le fait que les redressements notifiés à la requérante aient eu des conséquences financières importantes ne permet donc pas de conclure à la nature pénale de la déchéance du régime de faveur.

33. La société requérante soutient que l'article 7 de la Convention est applicable. Elle rappelle que si le point de départ de l'appréciation de l'existence d'une peine consiste à déterminer si elle a été prononcée à la suite d'une condamnation pour infraction, ce critère n'est pas, en lui-même, déterminant.

34. Elle considère ensuite que l'analyse du but et de la nature de la législation conduit à retenir la nature pénale de la déchéance du régime de faveur. Selon elle, l'obligation légale faite aux marchands de biens de tenir un répertoire contenant l'ensemble des informations relatives à leurs transactions a pour objet de permettre à l'administration de disposer des éléments nécessaires à la reconstitution du chiffre d'affaires de l'entreprise. La déchéance du régime n'est donc pas la simple conséquence du constat que le contribuable ne respecte pas l'une de ses obligations formelles, elle vise à sanctionner le marchand de biens qui n'a pas tenu ses engagements et a ainsi rendu plus difficile l'exercice du pouvoir de contrôle de l'administration.

35. La requérante fait valoir que cette conclusion est confirmée par la doctrine administrative qui présente, en effet, la déchéance du régime de faveur comme une sanction : l'instruction du 7 juillet 2004 de la direction générale des impôts relative aux infractions et sanctions qui expose les modifications et les suppressions opérées par l'ordonnance n° 2004-281 du 25 mars 2004 qualifie de « pénalités » les dispositions abrogées de l'article 1831 du CGI relatives à l'« infraction à l'obligation de tenue du répertoire des marchands de biens ». Le bulletin officiel des finances publiques utilise, en outre, le terme de « sanction » pour la déchéance du régime de faveur.

36. Elle soutient que l'évolution des textes est révélatrice du caractère de sanction de la décision de déchéance. Le régime postérieur, issu de l'ordonnance du 7 décembre 2005, utilise un vocabulaire typiquement associé à la matière pénale : « infraction », « punie ».

37. Elle fait remarquer que le caractère de sanction de la déchéance du régime de faveur se traduit dans les autres conséquences de ce régime. La déchéance rend immédiatement exigibles les droits et les taxes que le régime de faveur avait permis d'éviter. De plus, la déchéance ne permet pas au marchand de biens d'intégrer les droits d'enregistrement et les taxes dues par le marchand de biens déchu dans les sommes qu'il y a lieu de retirer du prix de vente pour déterminer l'assiette de la taxe sur la valeur ajoutée due à l'occasion de la transaction.

38. La requérante avance que la qualification du régime fiscal en droit interne n'est pas pertinente et que les jurisprudences invoquées par le Gouvernement sont inopérantes.

39. Elle fait enfin observer que la gravité des conséquences financières de la mesure de déchéance justifie la qualification de sanction au sens de l'article 7 de la Convention.

B. Appréciation de la Cour

40. La Cour relève d'emblée que, si la requérante se plaint d'une méconnaissance du principe de la rétroactivité *in mitius*, le Gouvernement conteste l'applicabilité de l'article 7 de la Convention en l'espèce. Il lui appartient donc d'examiner la question de savoir si la déchéance du régime de faveur constituait une « peine » au sens de cette disposition.

41. La notion de « peine » contenue dans l'article 7 possède, comme celle d'« accusation en matière pénale » figurant à l'article 6 § 1, une portée autonome (voir, entre autres, *Welch*, précité, § 27). Pour rendre effective la protection offerte par l'article 7, la Cour doit demeurer libre d'aller au-delà des apparences et d'apprécier elle-même si une mesure particulière s'analyse au fond en une « peine » au sens de cette clause (*Welch*, précité, § 27).

42. Le libellé de l'article 7 § 1, seconde phrase, indique que le point de départ de toute appréciation de l'existence d'une « peine » consiste à déterminer si la mesure en question a été imposée à la suite d'une condamnation pour une infraction pénale. D'autres éléments peuvent être jugés pertinents à cet égard : la nature et le but de la mesure en cause, sa qualification en droit interne, les procédures associées à son adoption et à son exécution, ainsi que sa gravité (*Welch*, précité, § 28). La gravité de la mesure n'est toutefois pas décisive en soi, puisque de nombreuses mesures non pénales de nature préventive peuvent avoir un impact substantiel sur la personne concernée (*Welch*, précité, § 32, et *Van der Velden c. Pays-Bas* (déc.), n° 29514/05, CEDH 2006-XV).

43. Les critères de la « peine » sont ainsi directement transposés des trois critères *Engel* dégagés par la Cour pour déterminer si une procédure est de nature « pénale » au sens de l'article 6 de la Convention : la qualification de l'infraction au niveau interne, la nature de l'infraction, ainsi que la nature et le degré de sévérité de la sanction susceptible d'être infligée (*Engel et autres c. Pays-Bas*, 8 juin 1976, §§ 82-83, série A n° 22). La Cour a en effet déjà eu l'occasion de considérer que si des faits ne relèvent pas de la « matière pénale » au sens de l'article 6 de la Convention, ils ne peuvent plus être qualifiés de « peine » sous l'angle de l'article 7 (voir, par exemple, *Bowler International Unit c. France*, n° 1946/06, § 67, 23 juillet 2009).

44. La Cour rappelle avoir utilisé ces trois critères par le passé en matière fiscale. Ainsi, dans l'affaire *Jussila c. Finlande* [GC], n° 73053/01,

§§ 30 et 31, CEDH 2006-XIV) qui concernait une procédure relative à l'imposition d'une majoration d'impôt, elle a jugé que le premier critère n'est pas décisif et ne constitue qu'un simple point de départ. Les deuxième et troisième critères sont par ailleurs alternatifs et non cumulatifs : pour déterminer l'existence d'une « accusation en matière pénale », il suffit que l'infraction en cause soit, par nature, « pénale » au regard de la Convention, ou ait exposé l'intéressé à une sanction qui, par sa nature et son degré de gravité, ressortit en général à la « matière pénale ». Cela n'empêche pas l'adoption d'une approche cumulative si l'analyse séparée de chaque critère ne permet pas d'aboutir à une conclusion claire quant à l'existence d'une « accusation en matière pénale » (*Jussila*, précité, §§ 30 et 31, et *Zaicevs c. Lettonie*, n° 65022/01, § 31, 31 juillet 2007, CEDH 2007-IX (extraits)).

45. S'agissant du deuxième critère, la Cour prend notamment en considération le point de savoir si la règle juridique en question s'adresse exclusivement à un groupe spécifique ou s'impose à tous par nature (voir, entre autres, *Jussila*, précité, § 38, et *Pákozdi c. Hongrie*, n° 51269/07, § 20, 25 novembre 2014). Elle utilise également un autre facteur tenant au but de la règle juridique (*Jussila*, précité, § 38, *Steininger c. Autriche*, n° 21539/07, § 37, 17 avril 2012). Dans l'arrêt *Jussila* (§ 38), la Cour a ainsi conclu que des procédures de redressement fiscal ressortaient à la matière pénale après avoir constaté que les majorations d'impôt appliquées étaient fondées sur des dispositions juridiques générales applicables à l'ensemble des contribuables et qu'elles ne tendaient pas à la réparation pécuniaire d'un préjudice mais visaient pour l'essentiel à punir pour empêcher la réitération des agissements incriminés. La Cour aboutit à la même conclusion lorsque la procédure a trait à un redressement comprenant des pénalités de mauvaise foi (voir, notamment, *Thomas c. France* (déc.), n° 12821/02, 13 février 2007), et ce quel que soit le montant de celles-ci (*Thomas*, précité, et *Jussila*, précité, § 38).

46. À l'inverse, elle a jugé que des sommes se limitant au montant du rappel d'impôt ne revêtaient pas un caractère pénal (*Mieg de Boofzheim c. France* (déc.), n° 52938/99, CEDH 2002-X, et *Poniatowski c. France* (déc.), n° 29494/08, 6 octobre 2009). De même, de simples intérêts de retard, qui impliquent que la bonne foi du contribuable est admise, ne constituent pas une accusation en matière pénale au sens de l'article 6 § 1 (*J.B. c. France* (déc.), n° 33634/96, 14 septembre 1999).

47. En l'espèce, la Cour relève, tout d'abord, que la déchéance du régime de faveur dont se plaint la requérante n'est pas intervenue à la suite d'une condamnation pour une infraction pénale. Elle souligne néanmoins qu'il ne s'agit là que d'un élément à prendre en considération pour déterminer si une mesure constitue une peine. Elle appliquera, par conséquent, les critères *Engel* rappelés ci-dessus.

48. En ce qui concerne le premier de ces critères, il apparaît que la déchéance litigieuse ne relevait pas du droit pénal mais de la législation fiscale. Toutefois, pareille considération n'est pas décisive.

49. Le deuxième critère, qui touche à la nature de l'infraction est le plus important. La Cour note que les parties ne s'accordent pas sur le but poursuivi par ces règles. À cet égard, le vocabulaire utilisé dans des commentaires ou des instructions d'application, notamment la qualification de « sanction » donnée à la déchéance du régime de faveur, ne saurait avoir une incidence décisive. La Cour estime important de se pencher sur la formulation des dispositions litigieuses elles-mêmes. L'article 1115 du CGI énonçait que les achats effectués par les marchands de biens étaient exonérés des droits et taxes de mutation à la condition que ces derniers se plient à certaines formalités. À la lecture de cette disposition, la Cour n'est pas convaincue par la thèse de la requérante selon laquelle la déchéance du régime de faveur constituerait une sanction pour le marchand de biens qui, en ne tenant pas correctement son répertoire, aurait entravé la tâche de contrôle de l'administration. L'article 1115 du CGI ne faisait qu'énoncer les conditions que les marchands de biens devaient remplir s'ils souhaitaient déroger au droit commun et bénéficier d'une exonération des droits normalement dus en cas d'achats immobiliers. Il en résulte, de façon logique, que le marchand de biens qui avait bénéficié de ce régime de faveur sans respecter ces conditions, qui constituaient une partie déterminante de ce système fiscal dérogatoire, s'en voit retirer le bénéfice et, partant, appliquer le droit commun, qui comportait le paiement des droits dont il aurait normalement dû s'acquitter. Dès lors, la Cour ne saurait conclure que la déchéance du régime de faveur était fondée sur une norme poursuivant un but à la fois préventif et répressif.

50. S'agissant, enfin, du troisième critère, la Cour note l'importance significative des montants réclamés à la requérante. Elle constate cependant qu'ils se limitent au rappel d'impôt, assorti d'un intérêt de retard. Elle ne relève pour le surplus aucune pénalité mise à la charge de la requérante, dont la bonne foi n'apparaît pas contestée par l'administration fiscale. Le terme de « pénalités » employé par la requérante et par les juridictions internes se borne en effet à désigner les intérêts de retard. À cet égard, la Cour rappelle que de simples intérêts de retard, qui impliquent que la bonne foi du contribuable est admise, ne constituent pas une accusation en matière pénale au sens de l'article 6 § 1 (voir, notamment, *Mieg de Boofzheim*, précité, et *Poniatowski*, précité).

51. Eu égard à ce qui précède, la Cour considère que la déchéance du régime de faveur ne constitue pas, en l'espèce, une peine au sens de l'article 7 de la Convention. Il s'ensuit que la requête doit être déclarée irrecevable pour incompatibilité *ratione materiae* par application de l'article 35 §§ 3 a) et 4 de la Convention.

Par ces motifs, la Cour, à l'unanimité,

Déclare la requête irrecevable.

Fait en français puis communiqué par écrit le 9 juin 2016.

Claudia Westerdiek
Greffière

Ganna Yudkivska
Présidente