

La place croissante de la CEDH en droit fiscal interne

Des décisions de jurisprudence récentes ainsi que certaines réformes législatives ont permis aux fiscalistes de constater que leur domaine de compétence ne devait plus se limiter au seul Code général des impôts, mais devait inclure des textes supranationaux : le traité de Rome, la Convention Européenne des Droits de l'Homme (CEDH)...

Cette prise de conscience a ouvert la voie à un nouveau type de contentieux visant à contester et à faire invalider les normes nationales incompatibles avec cette dernière convention.



Betty TOULEMONT,
Avocat associé,
Membre de l'IACF
et de l'A3F.



James DU PASQUIER,
Avocat à la Cour,
Société d'Avocats
PDGB.



CEDH, 4 nov. 1950.
POUR EN SAVOIR PLUS:
CEDH, 21 févr. 2008,
n° 18497/03, *Ravon*.

Repère : *Lamy Fiscal 2009*,
§ 7998, 8367.

Le Conseil d'État a ainsi dû faire évoluer le rôle du Commissaire du gouvernement à la suite de l'arrêt *Kress*⁽¹⁾ qui a condamné la France pour violation de l'article 6 de la CEDH⁽²⁾.

La Cour de Cassation a, elle aussi, rendu quelques décisions notables, puisqu'elle a, par exemple, refusé d'appliquer les dispositions rétroactives de la loi du 4 mars 2002 relative au dispositif dit « anti-Perruche » en considérant que cette rétroactivité portait atteinte à l'article 1^{er} du 1^{er} protocole de la CEDH⁽³⁾.

Les juges du fond eux-mêmes n'hésitent pas à appliquer la CEDH en matière fiscale : la Cour administrative d'appel de Nancy a ainsi récemment invalidé le caractère rétroactif de l'article 59 de la loi de finances rectificative pour 2003⁽⁴⁾ pour cause de violation de l'article 1^{er} du 1^{er} protocole de la CEDH⁽⁵⁾.

À l'heure actuelle, les avocats pratiquant le contentieux fiscal ont tout intérêt à se prévaloir dès le début de la procédure d'une violation de la CEDH pour des raisons stratégiques. Rappelons en effet que l'article 35 de la Convention dispose que la Cour ne peut être saisie qu'après épuisement des voies de recours internes. Il est donc, en principe, impossible de saisir la Cour si aucune violation de la

Convention n'a été invoquée devant les juridictions nationales.

Par ailleurs, il convient de garder à l'esprit que la Cour se plaît à considérer que la Convention constitue un « instrument vivant »⁽⁶⁾. Ce *leitmotiv* rappelle que le droit européen⁽⁷⁾ n'est pas un droit autonome et intangible ; il s'agit au contrai-

(1) CEDH, 7 juin 2001, n° 39594/98, *Kress*.

(2) « Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, 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. Le jugement doit être rendu publiquement, mais l'accès de la salle d'audience peut être interdit à la presse et au public pendant la totalité ou une partie du procès dans l'intérêt de la moralité, de l'ordre public ou de la sécurité nationale dans une société démocratique, lorsque les intérêts des mineurs ou la protection de la vie privée des parties au procès l'exigent, ou dans la mesure jugée strictement nécessaire par le tribunal, lorsque dans des circonstances spéciales la publicité serait de nature à porter atteinte aux intérêts de la justice. »

(3) Cass. 1^{re} civ., 8 juill. 2008, n° 07-12159. Selon l'article 1^{er} du 1^{er} protocole additionnel à la CEDH : « 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. »

(4) L. fin. rect. 2003, n° 2003-1312, 30 déc. 2003, JO 31 déc., p. 22707, art. 59.

(5) CAA Nancy, 5 mars 2009, n° 07NC01768, *Rescaset*.

(6) CEDH, 18 déc. 1986, n° 6/1985/92/139, *Johnston et autre c/ Irlande*.

(7) À ne pas confondre avec le droit communautaire relatif au droit érigé par l'Union Européenne.

re d'un droit largement susceptible d'évoluer au gré des pratiques et des exigences nationales en matière de droits et libertés fondamentales.

Ce droit européen a lui-même une influence sur les pratiques des États membres du Conseil de l'Europe, telle la France. Celle-ci a ainsi dû offrir de nouvelles garanties aux contribuables aussi bien en matière procédurale, que sur le fond du droit.

→ Les garanties européennes en matière de procédure fiscale

La jurisprudence de la Cour a permis aux contribuables de se prévaloir de nouvelles garanties aussi bien lors de la procédure de vérification que lors de la procédure juridictionnelle.

Les garanties lors de la procédure de vérification

En application de l'article 8 de la CEDH, les investigations menées par les services fiscaux doivent respecter le droit à la vie privée et au secret des correspondances⁽⁸⁾. Ce droit peut néanmoins connaître des dérogations lorsque l'ingérence apparaît comme nécessaire dans une société démocratique. Afin d'apprécier si une telle ingérence peut être autorisée, la Cour cherche à déterminer si les mesures prises par l'État sont proportionnées par rapport à l'objectif poursuivi.

Ce raisonnement a ainsi permis à la Commission de la CEDH d'estimer que le secret bancaire n'était pas opposable à l'État lors d'enquêtes pénales ou fiscales⁽⁹⁾, la violation de ce secret apparaissant comme nécessaire dans une société démocratique. L'analyse de la Commission peut aussi vraisemblablement s'expliquer par la pratique eu égard au fait que l'immense majorité des États membres du Conseil de l'Europe considèrent que le secret bancaire leur est inopposable.

Les perquisitions fiscales ont fait l'objet de la même analyse. Elles sont donc autorisées dans leur principe, mais encadrées par la jurisprudence de la CEDH qui veille à ce que ces investigations ne soient pas disproportionnées par rapport au but poursuivi. Une per-

quisition effectuée dans le but de prévenir ou réprimer une infraction pénale sera généralement admise par la Cour, car jugée nécessaire dans une société démocratique. En revanche, une perquisition portant atteinte au secret professionnel de l'avocat devrait le plus souvent être considérée comme contraire à l'article 8 de la CEDH, parce qu'elle ne poursuit pas un but légitime et n'a pas un caractère nécessaire dans une société démocratique.

La Cour a veillé à donner à l'article 8 de la CEDH un champ d'application large afin de pouvoir examiner un grand nombre de situations différentes. Il s'applique aussi bien aux personnes physiques qu'aux personnes morales⁽¹⁰⁾. Cette protection inclut également le secret professionnel, tels que celui de l'avocat. La Cour a ainsi récemment rappelé⁽¹¹⁾ que la notion de domicile doit s'apprécier au sens large en incluant aussi le domicile professionnel de l'avocat dès lors qu'il abrite des documents couverts par le secret professionnel⁽¹²⁾. Les secrets protégés par cette disposition le sont quelle que soit leur forme : papier ou données électroniques⁽¹³⁾.

« L'article L. 16 B du LPF modifié suscite toutefois encore des interrogations sur sa conventionalité »

La jurisprudence de la CEDH portant sur l'interprétation de cet article semble stable, bien que l'étude systématique du caractère proportionné de la mesure puisse provoquer une certaine insécurité juridique. ►

(8) Article 8 : « Toute personne a droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de sa correspondance.

Il ne peut y avoir ingérence d'une autorité publique dans l'exercice de ce droit que pour autant que cette ingérence est prévue par la loi et qu'elle constitue une mesure qui, dans une société démocratique, est nécessaire à la sécurité nationale, à la sûreté publique, au bien-être économique du pays, à la défense de l'ordre et à la prévention des infractions pénales, à la protection de la santé ou de la morale, ou à la protection des droits et libertés d'autrui. »

(9) Commission européenne des droits de l'Homme, 1^{er} déc. 1986, G.A.c. Suisse déclarant irrecevable un recours invoquant notamment une violation de l'article 8 de la CEDH en raison d'une violation du secret bancaire. La Cour a toutefois considéré que l'État pouvait y porter atteinte puisqu'il commettait une ingérence admise dans une société démocratique.

(10) CEDH, 15 juill. 2003, n° 33400/96, *Ernst et autres* ; CEDH, 16 avr. 2002, n° 37971/97, n° 64209/01, *Société Colas Est et autres* ; CEDH, 26 juillet 2007, *Peev*.

(11) CEDH, 24 juill. 2008, n° 18603/03, *André*.

(12) Voir aussi CEDH, 16 déc. 1992, n° 72/1991/324/396, *Niemietz c/ Allemagne*.

(13) CEDH, 16 oct. 2007, n° 74336/01, *Wieser et Bicos Beteiligungs GmbH*.

Les garanties lors de la procédure juridictionnelle

La procédure fiscale contentieuse a dû s'adapter aux exigences de l'article 6 de la CEDH qui garantit le droit à un procès équitable en matière civile et pénale.

La question de savoir si l'article 6 était applicable à la matière fiscale a été controversée. Différentes décisions⁽¹⁴⁾ portant sur des pénalités fiscales ont laissé penser que l'article 6 s'appliquait au contentieux fiscal. Ces attentes ont toutefois été déçues par l'arrêt *Ferrazini*⁽¹⁵⁾ du 12 juillet 2001 qui a considéré que le contentieux fiscal ne portait ni sur une matière pénale, ni sur une matière pénale. Il s'agissait d'un

« L'extension des garanties de l'article 6 hors du strict cadre des pénalités fiscales offre de nouvelles perspectives »

troisième type de contentieux non protégé par l'article 6.

À l'issue de cet arrêt la situation était la suivante : les seuls contribuables pouvant se prévaloir des garanties de l'article 6 de la CEDH étaient ceux dont le contentieux portait partiellement ou totalement sur des pénalités fiscales.

L'arrêt *Ravon* du 21 février 2008⁽¹⁶⁾ a permis à la Cour de faire évoluer sa jurisprudence en élargissant la notion de « droits civils » couverts par la CEDH, et d'étendre par la même occasion le champ d'application de l'article 6. Dans cette affaire, les juges ont considéré que les perquisitions fiscales n'avaient ni un caractère pénal comme le soutenait les requérants, ni un caractère fiscal comme le soutenait l'État français, mais un caractère civil. La Cour a justifié cette analyse par le fait que le droit au respect du domicile était protégé par l'article 9 du Code civil français et par l'article 8 de la CEDH dont le caractère civil n'était pas contesté.

Cette démonstration leur a permis d'examiner ensuite si les droits et garanties découlants de l'article 6 avaient été respectés tels que l'accès à un tribunal. En l'espèce, le seul recours ouvert après une perquisition en vertu de l'ancienne rédaction de l'article L. 16 B du LPF était un pourvoi en cassation contre l'ordonnance du juge ayant autorisé la visite domiciliaire. Le pourvoi en cassation ne portant que sur des questions de droit, sans inclure un contrôle des faits, la Cour a considéré que ce recours ne

caractérisait pas l'accès à un tribunal⁽¹⁷⁾ au sens de l'article 6. Le fait que le juge exerce un contrôle avant la perquisition portant sur les faits et le droit n'a pas été considéré comme un argument pertinent puisque le principal intéressé, ignorant la procédure envisagée à son encontre, ne pouvait s'exprimer. L'existence d'une possibilité de recours en indemnisation, sans effet sur la procédure fiscale, n'a pas non plus été jugée pertinente du fait de cette déconnexion avec la procédure de perquisition. Le législateur a donc modifié l'article L. 16 B du LPF afin de tenter de rendre ces opérations compatibles avec les exigences de l'article 6. L'article L. 16 B du LPF modifié suscite toutefois encore des interrogations sur sa conventionalité.

Le contribuable ne disposant pas de recours pendant le déroulement des opérations de visite domiciliaire, il

doit attendre l'achèvement des opérations pour pouvoir faire appel de cette mesure⁽¹⁸⁾.

Cette méthode d'appréciation de la notion de « droits civils » et donc du champ d'application de l'article 6, conduit à s'interroger de nouveau sur l'application à la matière fiscale de cet article. Un droit rentre-t-il dans le champ d'application de l'article 6 de la CEDH dès lors qu'il est protégé par le Code civil et par un article à caractère civil de la convention ? Auquel cas, le droit de propriété devrait être reconnu comme ayant un caractère civil, y compris lors d'un contentieux fiscal.

(14) CEDH, 24 févr. 1994, n° 3/1993/398/476, *Bendenoun*.

(15) CEDH, 12 juill. 2001, n° 44759/98, *Ferrazini*.

(16) CEDH, 21 févr. 2008, n° 18497/03, *Ravon* ; Rappelons qu'en l'espèce, M. Ravon avait fait l'objet d'opérations de perquisitions en application de l'article L. 16 B du LPF. Il s'est pourvu en cassation contre les ordonnances ayant autorisé ces visites, mais se heurta à un refus de la part des juges nationaux d'examiner les faits ayant permis leur adoption.

(17) Rappelons sur ce point que la Cour a profité de l'arrêt *Ravon* du 21 mai 2008 pour rappeler qu'un tribunal au sens de la CEDH, ne pouvait recevoir cette qualification que s'il jouissait de la plénitude de juridiction et s'il pouvait se prononcer sur toutes les questions de droit ou de fait pertinentes pour trancher le litige dont il se trouve saisi. La Cour de Cassation française n'est donc pas un Tribunal au sens de l'article 6 de la Convention lorsqu'elle ne peut se prononcer que sur le droit, sans pouvoir examiner les questions de fait.

(18) Voir sur ce point l'article de M^e Delphine Ravon paru aux *Nouvelles Fiscales*, n° 1024, 15 mai 2009 : « Les espoirs déçus d'une réforme attendue : la réforme de la procédure des perquisitions fiscales ».

Les controverses portant sur le champ d'application de cet article sont loin d'avoir un intérêt théorique puisqu'elles conditionnent l'application des garanties contentieuses : telles que l'accès à un tribunal, le droit à un jugement dans un délai raisonnable, l'interdiction pour le législateur d'intervenir dans des contentieux en cours⁽¹⁹⁾, l'obligation pour le juge de cassation de rendre une jurisprudence cohérente⁽²⁰⁾, le droit de se taire⁽²¹⁾...

À ce jour, l'extension des garanties de l'article 6 hors du strict cadre des pénalités fiscales offre d'ores et déjà de nouvelles perspectives.

→ Les garanties européennes et le contentieux de l'assiette

Deux grands principes du droit européen ont montré leur intérêt en matière fiscale, le principe de sécurité juridique et le droit au respect de la propriété.

Le principe de sécurité juridique

Si la CEDH n'affirme pas en elle-même l'existence d'un **principe général de sécurité juridique**, elle comporte des dispositions de nature à **garantir en pratique ce principe** en matière pénale et civile.

Ainsi, en matière de pénalités fiscales, l'*article 7 de la CEDH*⁽²²⁾ interdit de condamner une personne à une peine **qu'elle ne pouvait prévoir** eu égard à l'état du droit à la date de l'infraction compte tenu des lois, des traités, des jurisprudences existantes, etc.

En pratique, il faut ainsi démontrer que les textes légaux étaient peu clairs et que la jurisprudence était soit imprécise, soit hésitante⁽²³⁾, voir tout simplement inexistante. Ce principe peut également trouver à s'appliquer lors de l'**annulation rétroactive d'un acte**.

En revanche, la Cour veille à ne pas accorder le bénéfice de cette disposition aux personnes qui pouvaient, au vu de l'évolution de la jurisprudence, anticiper une évolution du droit⁽²⁴⁾. Le fait que la jurisprudence de la CEDH insiste sur le caractère prévisible de la peine conduit à s'interroger sur la prévisibilité des sanctions de manière générale en droit fiscal, les lois ne pouvant bien souvent être parfaitement comprises et appliquées à des cas particuliers qu'à la lumière de la doctrine administrative et de la jurisprudence. Un certain nombre de péna-

lités fiscales mériteraient d'être examinées à l'aune de cet article, surtout lorsque l'imposition au principal a fait l'objet de réformes récentes.

En matière purement fiscale, un principe de sécurité juridique semble se dégager des termes de l'*article 1^{er} du 1^{er} protocole de la CEDH* protégeant le droit de propriété. Celui-ci protège également comme un bien « l'espérance légitime d'une créance »⁽²⁵⁾. Ce droit permet d'obtenir la réparation du préjudice causé par une modification de l'ordre juridique. Il ne permet toutefois pas d'indemniser les profits hypothétiques qui auraient pu être réalisés. Un revirement de jurisprudence, la parution d'une loi ou d'une décision administrative individuelle, peuvent notamment être de nature à générer une telle espérance. Si ce droit de propriété avait été susceptible d'être effectivement exercé⁽²⁶⁾, cette espérance est protégée en tant que « bien ». Ainsi, dans le cadre de l'affaire *Dangeville*, un contribuable se prévalait du fait qu'une directive communautaire TVA aurait dû être transposée au 1^{er} janvier 1978, le requérant estimait donc avoir une espérance légitime de se voir restituer la TVA qu'il avait ►

(19) CEDH, 9 janv. 2007, n° 20127/03, *Arnolin*.

(20) CEDH, 6 déc. 2007, n° 30658/05, *Beian c/ Roumanie*.

(21) CEDH, 25 janv. 1996, *John Murray*. En l'espèce la Cour a considéré que l'article 6 de la CEDH reconnaît un droit pour une personne à ne pas contribuer à sa propre inculpation. Le silence d'un inculpé s'il ne doit pas entraîner systématiquement sa condamnation peut toutefois faire l'objet d'interprétations de la part du juge.

(22) L'article 7 de la CEDH expose : « 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... »

(23) CEDH, 10 oct. 2006, n° 40403/02, *Pessino* ; Le requérant a construit un immeuble en vertu d'un permis de construire. Peu de temps après le début des travaux, le permis de construire fut annulé par le tribunal administratif. Le requérant n'en tint pas compte et acheva l'immeuble. Il fit l'objet de poursuites pénales et fut condamné. Il forma un pourvoi en cassation, mais celui-ci fut rejeté par la Cour qui opéra à cette occasion un revirement de jurisprudence en considérant désormais que la poursuite des travaux constituait le délit. La CEDH considéra pour sa part qu'il y avait en l'espèce violation de l'*article 7 de la CEDH* du fait de ce revirement de jurisprudence, car l'intéressé ne pouvait prévoir cette évolution de la définition de l'infraction de construction sans permis. Il y a donc une atteinte à la prévisibilité des peines.

(24) CEDH, 27 oct. 1995, n° 51/1994/498/580, *CR c/ Royaume Uni* ; Une personne coupable d'un viol conjugal souhaitait se prévaloir des dispositions pénales qui lui accordaient l'immunité en cas de viol conjugal. Les juges ont refusé de lui accordé cette immunité car il pouvait constater au vu de l'évolution des différents textes et de la jurisprudence que si l'immunité de viol conjugal n'avait pas été formellement supprimée, celle-ci apparaissait comme étant manifestement désuète. Cette personne pouvait ainsi raisonnablement prévoir qu'elle ferait l'objet de poursuites sans pouvoir se prévaloir de cette immunité.

(25) CEDH, 29 nov. 1991, n° 43/1990/234/300, *Pine Valley* ; CEDH 28 oct. 1995, *Pressos compania naviera*.

(26) La Convention ne protège pas les droits purement théoriques ou illusoire (CEDH, 12 juill. 2001, n° 42527/98, *Prince Hans-Adam II de Liechtenstein* ; CEDH, 28 sept. 2004, n° 44912/98, *Kopecky*).

indûment versée sur la période durant laquelle la directive n'avait pas été transposée⁽²⁷⁾. La Cour a confirmé cette analyse et, conformément à sa jurisprudence habituelle, elle a recherché si cette ingérence pouvait recevoir une justification d'intérêt général et était proportionnée. En l'espèce, l'État Français ne présentant pas de justification de nature à démontrer que ces mesures visaient à préserver l'intérêt général, la Cour n'a pu que condamner l'État Français à rembourser la somme litigieuse à la requérante. En droit interne, le récent arrêt de la CAA de Nancy précité illustre l'application de cette garantie.

Une norme ou une jurisprudence rétroactive ne saurait donc porter une atteinte disproportionnée⁽²⁸⁾ à une espérance légitime d'obtenir une créance. Ainsi, le fait de régulariser, par exemple, de manière rétroactive une procédure irrégulière, fondée sur un texte illicite, tel l'article L. 16 B du LPF sous son ancienne rédaction, pourrait porter atteinte à l'espérance légitime d'obtenir le dégrèvement de l'imposition contestée.

De même, la question de la conventionalité des lois fiscales à caractère interprétatif se pose, tout comme celle, plus générale, de la remise en cause des positions de l'administration fiscale. Cet article pourrait permettre, dans un proche avenir, la reconnaissance d'un principe de « *confiance légitime* » spécifique à la CEDH.

Le droit de propriété

Le droit au respect de la propriété est garanti par l'article 1^{er} du 1^{er} protocole de la CEDH⁽²⁹⁾. La jurisprudence de la Cour a permis de constater que cette disposition protège aussi bien la propriété que son dépérissement.

En matière fiscale, la protection de la propriété permet de garantir le juste équilibre qui doit exister entre l'intérêt général et la protection des libertés fondamentales de chaque individu. La Cour s'octroie un droit de regard sur l'ensemble des prélèvements obligatoires mis à la charge de chaque individu en respectant toutefois la marge d'appréciation à la disposition des États.

La Cour a ainsi jugé que des contribuables ne pouvaient affirmer que l'ISF qu'ils payaient chaque année avait eu un caractère confiscatoire au regard de l'article 1^{er} du 1^{er} protocole de la CEDH dès lors que leur patrimoine augmentait au fil des ans⁽³⁰⁾. La Cour a considé-

ré, au vu de ce seul fait, que l'équilibre entre l'intérêt général et les droits des individus n'était pas rompu. La solution aurait vraisemblablement été différente si le patrimoine des requérants avait diminué d'année en année. L'instauration du bouclier fiscal a vraisemblablement mis un terme à la majorité des contestations actuelles sur ce fondement.

Ces principes ont en revanche permis de faire obstacle à l'application de sanctions disproportionnées par une autorité administrative⁽³¹⁾, celles-ci apparaissant comme excessives et attentatoires au droit de propriété.

Un contribuable peut invoquer l'article 1^{er} du 1^{er} protocole de la CEDH pour exiger le remboursement d'un crédit de TVA dans des délais raisonnables⁽³²⁾, nonobstant le fait que l'État puisse légitimement chercher à lutter contre la fraude fiscale. Cet article a d'ailleurs eu des effets inattendus en droit fiscal puisqu'il a permis à la Cour de reconnaître le droit d'un contribuable à faire valoir son droit au remboursement d'une créance de TVA malgré l'expiration

(27) CEDH 16 avr. 2002, n° 36677/97, *Dangeville* : La Cour a ainsi pu admettre la demande d'un redevable de la TVA qui se prévalait d'une incompatibilité de la 6^e Directive TVA avec le droit national pour solliciter le remboursement d'une TVA indûment versée. Ce droit ayant été dénié par les juridictions nationales, le contribuable a été victime d'une violation de la CEDH et a pu obtenir le remboursement de la TVA indûment versée.

(28) CEDH, 21 juin 2006, n° 1513/03, *Draon* ; CEDH 21 juin 2006, n° 11810/03, *Maurice* ; CEDH, 14 févr. 2006, n° 67847/01, *Lecarpentier*.

(29) Celui expose : « 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. »

(30) CEDH, 4 janv. 2008, *Imbert de Tremiolles*. En l'espèce des contribuables affirmaient avoir été victimes d'une violation de l'article 1^{er} du 1^{er} protocole car l'ISF représentait 85 % de leurs revenus. Le déplacement de l'ISF les avaient parfois même conduits à devoir vendre des biens pour payer cet impôt. La Cour a toutefois rejeté cette argumentation en constatant que contrairement aux affirmations des requérants, leur patrimoine avait augmenté d'année en année, selon les déclarations d'ISF souscrites par les requérants.

(31) CEDH, 8 avr. 2008, n° 21151/04, *Megadat. Com Srl*, à propos l'invalidation de toutes les licences d'accès à Internet d'un opérateur de télécommunication fournissant 70 % des accès Internet de la Moldavie fondée sur le seul motif qu'une formalité administrative mineure n'aurait pas été accomplie dans les délais impartis ; CEDH, 6 nov. 2008, n° 30352/03, *Ismayilov v. Russia*. En l'espèce, une personne avait traversé la frontière avec 21 000 \$ en liquide provenant d'un héritage. Celle-ci avait oublié de déclarer cette somme lors de son passage à la douane. Lors du contrôle effectué par les douaniers russes, ceux-ci s'aperçurent de l'existence de cette somme et la confiscèrent en considérant qu'elle devait provenir d'activité illégale, telle que la contrebande. Le requérant essaya par divers moyens d'obtenir la restitution de cette somme en justifiant de l'origine légale des fonds. La Russie refusa de faire droit à cette demande en se prévalant de l'existence de l'infraction de défaut de déclaration de ces sommes. La Cour considéra que le fait de confisquer la somme de 21 000 \$ pour un simple défaut de déclaration était disproportionné, compte tenu de la gravité de l'infraction.

(32) CEDH, 9 janv. 2007, n° 803/02, *Intersplav*.

du délai de prescription ⁽³³⁾. Les faits étaient identiques à ceux de l'affaire *Dangeville* précitée, mais les requérants se heurtaient à un problème supplémentaire du fait qu'ils avaient intenté leur action 15 ans après les faits. L'État français tirait d'ailleurs parti de cet argument pour affirmer que la demande des requérants était prescrite. La Cour a toutefois considéré qu'un délai de prescription est inopposable aux requérants, dès lors que le recours qui leur était ouvert était inefficace en droit interne. Ce raisonnement a conduit la Cour à faire droit à la demande des requérants.

Cette jurisprudence permet aujourd'hui de douter de l'effectivité des dispositions de l'article L. 190 du LPF ⁽³⁴⁾ qui limite le délai pendant lequel un contribuable peut demander réparation du dommage tiré de l'illicéité d'une norme par rapport à un texte supranational.

Enfin, la protection contre le dépérissement de la propriété a été consacrée au travers des décisions de la Cour admettant qu'une indisponibilité prolongée de somme d'argent, que se soit sous la forme d'acompte ou d'un paiement tardif de crédit d'impôt ⁽³⁵⁾, cause un préjudice matériel à un contribuable. Le droit au respect de la propriété implique ainsi le droit à obtenir le remboursement d'intérêts moratoires si le préjudice subi est disproportionné ⁽³⁶⁾. Les intérêts moratoires perçus doivent

en outre être d'un niveau comparable à ceux qui auraient été perçus par l'État ⁽³⁷⁾. L'enjeu de ce débat s'est amoindri en France depuis que le contribuable et l'administration fiscale sont sur un pied d'égalité ⁽³⁸⁾. Il n'a toutefois pas entièrement disparu puisqu'un retard de paiement expose le contribuable à des majorations auxquelles s'ajoutent précisément les intérêts de retard. Le contribuable ne dispose pas d'un outil équivalent.

Si certains points restent en suspens, force est de reconnaître que de nombreux débats sur la conformité du droit fiscal français aux garanties de la CEDH se doivent aujourd'hui d'être renouvelés face à une jurisprudence évolutive.

COMMENTAIRE

Nous ne pouvons que constater que si la CEDH accorde et reconnaît de nombreuses garanties, celles-ci ne sont pas toujours respectées par les États pour deux raisons. D'une part, les juges examinent systématiquement, au vu des faits, si la mesure attaquée a porté une atteinte disproportionnée aux droits garantis. D'autre part, la Cour s'adapte à l'évolution des différentes pratiques nationales, ce qui l'amène à modifier sa jurisprudence de manière progressive.

(33) CEDH, 25 janv. 2007, n° 70160/01, *Aon*.

(34) L'article L. 190 du LPF expose : «... Sont instruites et jugées selon les règles du présent chapitre toutes actions tendant à la décharge ou à la réduction d'une imposition ou à l'exercice de droits à déduction, fondées sur la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure. Lorsque cette non-conformité a été révélée par une décision juridictionnelle ou un avis rendu au contentieux, l'action en restitution des sommes versées ou en paiement des droits à déduction non exercés ou l'action en réparation du préjudice subi ne peut porter que sur la période postérieure au 1^{er} janvier de la troisième année précédant celle où la décision ou l'avis révélant la non-conformité est intervenu (1).... »

(35) CEDH, 3 juill. 2003, n° 38746/97, *Buffalo S.r.l. en liquidation*.

(36) CEDH, 9 mars 2006, n° 10162/02, *Eko-Elda*; CEDH, 24 juin 1997, *Akkufil c. Turquie*.

(37) CEDH, 22 mai 2008, n° 33977/06, *Meïdanis c. Grèce*.

(38) CGI, art. 1727 et CGI, art. L. 208.