

## **CH\_VB JAAC 65.128 vom 3. Mai 2001**

Bundesverwaltung, 2001-05-03, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ch\\_vb\\_JAAC\\_65.128\\_\\_](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ch_vb_JAAC_65.128__)

FR: CH\_VB JAAC 65.128 du 3 mai 2001

IT: CH\_VB JAAC 65.128 del 3 maggio 2001

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

- Das Recht, zu schweigen und nicht zu seiner eigenen Verurteilung beitragen zu müssen, entspringt den allgemein anerkannten internationalen Standards, die Wesensmerkmal des Begriffs «faïres Verfahren» im Sinne von Art. 6 Abs. 1 EMRK sind. - Die Behörden haben den Beweis für die Stichhaltigkeit der von ihnen erhobenen strafrechtlichen Vorwürfe ohne Rückgriff auf Beweismittel zu erbringen, welche sie in Missachtung des Willens des Angeklagten durch die Ausübung von Zwang oder durch Unterdrückung erlangt haben. Es verstösst daher gegen Art. 6 Abs. 1 EMRK, einen Steuerpflichtigen, der sich weigert, im Rahmen des gegen ihn eingeleiteten Hinterziehungsverfahrens den Steuerbehörden Beweismittel herauszugeben, mittels einer Beugebusse gleichwohl dazu zwingen zu wollen. *Sentenza J.B. Obbligo del contribuente di collaborare nell'ambito di una procedura per sottrazione d'imposta. Violazione della CEDU. Art. 6 § 1 CEDU. Diritto di non dover contribuire alla propria incriminazione. - La procedura per sottrazione d'imposta prevista dall'art. 132 DIFD costituisce una procedura «penale» ai sensi dell'art. 6 § 1 CEDU. - Il diritto di mantenere il silenzio e il diritto di non contribuire alla propria incriminazione sono norme internazionali generalmente riconosciute e sono elementi essenziali della nozione di «processo equo» prevista dall'art. 6 § 1 CEDU. - Le autorità devono stabilire la fondatezza delle loro accuse in materia penale senza ricorrere a elementi di prova ottenuti attraverso coazione o pressioni, contro la volontà dell'accusato. È pertanto contrario all'art. 6 § 1 CEDU infliggere multe d'ordine per cercare di costringere un contribuente reticente a consegnare alle autorità fiscali mezzi di prova in una procedura per sottrazione d'imposta.* *Résumé des faits: En 1987, l'Administration fédérale des contributions consulte le dossier de P., directeur financier. Elle constate qu'entre 1979 et 1985, le requérant avait effectué des investissements auprès de P. et de ses sociétés. Toutefois, ces montants n'avaient pas été déclarés pour les périodes fiscales de 1981/1982 et 1987/1988. Eu égard à ces éléments, la commission fiscale du district de X. ouvre le 11 décembre 1987 une procédure pour soustraction d'impôt concernant les impôts fédéraux du requérant. Celui-ci fut invité à soumettre tous les documents en sa possession ayant trait à ces sociétés. Le requérant n'ayant pas répondu aux demandes de la commission fiscale du district, l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct, s'appuyant sur l'art. 131 al. 1 de l'arrêté du Conseil fédéral*

#### **E. 2**

du 9 décembre 1940 sur la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD, RO 6 352), lui infligea entre le 28 février 1989 et le 22 janvier 1991 trois amendes d'ordre de 1000 CHF respectivement 2000 CHF. Le recours que le requérant forma contre la deuxième amende d'ordre du 29 octobre 1990 fut rejeté par la commission de recours en matière fiscale du canton du Valais le 18 décembre 1992. Le requérant saisit le Tribunal fédéral (TF) d'un

recours de droit administratif, alléguant notamment qu'en vertu de l'art. 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH, RS 0.101), il ne devait pas être contraint de s'incriminer en tant qu'accusé. Le 7 juillet 1995, le TF rejeta le recours. EN DROIT I. SUR LA VIOLATION ALLÉGUÉE DE L'ART. 6 § 1 CEDH 40. Le requérant allègue que la procédure le concernant n'était pas équitable en ce qu'il a été contraint de fournir des documents qui auraient pu l'incriminer. Il invoque l'art. 6 § 1 CEDH, lequel, en ses passages pertinents, est ainsi libellé: (libellé de la disposition) 41. Le Gouvernement conteste cette allégation. A. Sur l'applicabilité de l'art. 6 § 1 CEDH 1. Thèse des parties a) Le requérant 42. Le requérant soutient que la procédure litigieuse concernait à la fois un rappel d'impôt et une soustraction d'impôt passible d'une amende. La première question ne relèverait pas de la Convention, alors que, selon la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme (ci-après: la Cour) et du Tribunal fédéral, la procédure ayant trait à la deuxième constitue au sens de l'art. 6 § 1 CEDH une procédure pénale appelant les garanties requises. L'intéressé invoque en particulier les affaires A.P, M.P. et T.P. ainsi que E.L., R.L. et J.O.-L. c / Suisse (arrêts du 29 août 1997[92], Recueil des arrêts et décisions [ci-après: Recueil] 1997-V, respectivement pp. 1487-1488, et pp. 1519-1520). Le montant de l'amende pour soustraction d'impôt est fixé en fonction du rappel. Dans son cas, l'amende de 21 625,95 CHF qui lui a été infligée a eu le même effet qu'une condamnation pénale. b) Le Gouvernement 43. Selon le Gouvernement, la procédure en question est une procédure sui generis, bien qu'elle ressemble plus à une procédure administrative qu'à une procédure pénale. Le Tribunal fédéral a reconnu que l'art. 6 CEDH

### **E. 3**

s'appliquait à une telle instance, sans déclarer qu'elle visait à statuer sur une «accusation en matière pénale». D'après le Gouvernement, pour décider de l'applicabilité de cette disposition, il faut considérer quel type d'«accusation en matière pénale» se trouvait en jeu. Dans une seule et même procédure mixte, l'examen porte à la fois sur la taxation du contribuable et sur toute soustraction d'impôt éventuellement commise par lui. Pour autant que la procédure visait à déterminer le rappel, elle ne comportait aucun élément pénal. En revanche, dans la mesure où une amende pouvait être infligée pour soustraction d'impôt, la procédure revêtait un caractère pénal au sens de l'art. 6 § 1 CEDH. En l'espèce, l'art. 6 § 1 CEDH n'était pas applicable à la procédure litigieuse. Le Gouvernement invoque en particulier l'affaire M. T.P. c / France (décision), n° 41545/98, 7 mars 2000, dans laquelle, comme en l'espèce, la requérante n'avait pas été poursuivie pour fraude fiscale. En outre, dans cette affaire, la Cour a estimé que les mesures fiscales prises à l'encontre de la requérante n'avaient pas causé à celle-ci un préjudice assez grave pour revêtir une coloration pénale. 2. Appréciation de la Cour 44. La Cour réaffirme l'autonomie de la notion d'«accusation en matière pénale» telle que la conçoit l'art. 6 CEDH. Dans sa jurisprudence, elle a établi qu'il faut tenir compte de trois critères pour décider si une personne est «accusée d'une infraction pénale» au sens de l'art. 6 CEDH: d'abord la classification de l'infraction au regard du droit national, puis la nature de l'infraction et, enfin, la nature et le degré de gravité de la sanction que risquait de subir l'intéressé (voir, parmi d'autres, l'arrêt Öztürk c / Allemagne du 21 février 1984, série A n° 73, p. 18, § 50). Dans son arrêt A.P., M.P. et T.P. c / Suisse[93], la Cour a estimé en outre qu'une procédure aboutissant à une amende pour l'infraction de fraude fiscale appelait en principe un examen sous l'angle de l'art. 6 CEDH (voir l'arrêt précité). 45. En l'espèce, les parties ne contestent pas que toute procédure pour soustraction d'impôt engagée contre le requérant, pour autant

qu'elle portait sur une «accusation en matière pénale» au sens de l'art. 6 CEDH, appellerait un examen sous l'angle de cette disposition. 46. Toutefois, le Gouvernement prétend qu'en l'occurrence la procédure revêtait un caractère sui generis et échappait au domaine de l'art. 6 CEDH. En revanche, le Tribunal fédéral a estimé dans son arrêt du 7 juillet 1995 que l'art. 6 CEDH s'appliquait à la procédure en question. 47. En l'espèce, la Cour constate que la procédure avait notamment pour objet de déterminer les impôts dus par le requérant et, le cas échéant, de procéder à un rappel et d'infliger à l'intéressé une amende pour soustraction d'impôt. Cependant, la procédure n'est pas expressément qualifiée de procédure en rappel d'impôt ou en soustraction d'impôt. 48. De plus, la Cour estime, et les parties ne le contestent pas, que dès le début et tout au long de la procédure, les autorités fiscales auraient pu infliger au requérant une amende pour l'infraction de soustraction d'impôt. Selon le règlement conclu le 28 novembre 1996, le requérant s'exposait effectivement à une amende de 21 625,95 CHF. Or la sanction ne tendait pas à la réparation

#### **E. 4**

pécuniaire d'un préjudice, mais avait un caractère essentiellement punitif et dissuasif. De plus, l'amende encourue n'était pas négligeable. Enfin, on ne saurait douter qu'elle était de nature «pénale» (voir l'arrêt A.P., M.P. et T.P. c / Suisse précité). 49. Pour la Cour, indépendamment des autres buts de la procédure, celle-ci, à la lumière de la jurisprudence de la Cour, visait à statuer sur une accusation en matière pénale en ce qu'elle permettait d'infliger une telle amende au requérant. 50. Dès lors, la Cour conclut que l'art. 6 s'applique sous sa rubrique pénale. 51. Partant, la question se pose de savoir si l'art. 6 § 1 CEDH a été respecté. B. Sur l'observation de l'art. 6 § 1 CEDH 1. Thèse des parties a) Le requérant 52. Le requérant allègue la violation du droit, protégé par l'art. 6 § 1 CEDH, de garder le silence dans une procédure pénale, en ce qu'il a été puni pour avoir gardé le silence. Une procédure dans laquelle l'amende pour soustraction d'impôt est fixée en fonction du rappel et dans laquelle les deux questions sont tranchées par les mêmes autorités ne saurait passer pour équitable. 53. Pour le requérant, dans son cas, les autorités ont manifestement soupçonné qu'il avait d'autres ressources et une fortune dont elles n'avaient pas pu établir le montant, raison pour laquelle elles ont demandé des informations relatives à l'ensemble des documents bancaires. Le requérant se demande pourquoi, si elles n'ignoraient rien de ses investissements, elles ont sollicité les pièces en question. Les amendes ont remplacé les moyens normalement à la disposition des autorités d'instruction en matière pénale et étaient disproportionnées. Elles ont été particulièrement élevées par rapport à celles infligées dans l'affaire Funke c / France (arrêt du 25 février 1993, série A n° 256-A, p. 22, § 44). Le requérant soutient qu'il n'a pas été en mesure de présenter les documents visés puisqu'ils avaient déjà été détruits ou déposés auprès de tiers, en particulier de banques qui n'étaient pas tenues de les remettre. 54. Le requérant estime qu'en demandant les renseignements, les autorités sont allées à la «pêche aux informations». Lorsqu'il a refusé de fournir celles-ci, il s'est vu infliger une amende contraire à l'art. 6 § 1 CEDH. C'est aux autorités qu'il appartenait de prouver un quelconque comportement délictueux de sa part, et lui-même était en droit de garder le silence. En fait, les autorités avaient à l'origine promis au requérant de ne pas poursuivre

#### **E. 5**

leurs investigations s'il avouait les montants en cause, et il n'était pas équitable de leur part de lui demander ensuite d'autres documents dans l'espoir de découvrir des ressources et fortune imposables supplémentaires. 55. Le requérant n'ignorait pas qu'il était passible

d'une amende pour soustraction d'impôt. Toutefois, comme le montant de l'amende dépendait de celui du rappel d'impôt et non de sa culpabilité, les autorités ont tenté d'établir d'autres créances fiscales, qui leur auraient permis d'infliger une amende plus élevée. L'intéressé ne voit pas bien pourquoi dans le cadre d'une procédure pour soustraction d'impôt, dans laquelle des amendes se chiffrant à des millions de francs suisses (CHF) sont imposées, d'autres principes que ceux de la procédure pénale ordinaire devraient s'appliquer. En fait, la nouvelle loi fiscale du canton de Berne sépare ces deux procédures si le contribuable n'accepte pas de les joindre. Cette séparation n'est pas jugée impossible dans la pratique. 56. Enfin, quant au règlement conclu entre lui et les autorités fiscales après l'arrêt rendu par le Tribunal fédéral le 7 juillet 1995, le requérant souligne que les amendes infligées pour refus de fournir des renseignements n'y sont pas incluses. Compte tenu de la somme considérable en jeu dans le règlement - plus de 80 000 CHF - on ne saurait affirmer que celui-ci vaut acquittement pour le requérant. b) Le Gouvernement 57. Le Gouvernement soutient que les garanties de cette disposition ont été respectées. En effet, rien ne différencie la procédure de taxation et celle pour soustraction d'impôt. L'obligation de fournir des informations complémentaires s'applique de manière identique aux deux procédures et a pour finalité de déterminer la créance fiscale, en particulier le montant des revenus non déclarés par le contribuable. Le manquement à cette obligation est passible d'une amende conformément à l'art. 131 al. 1 AIFD. Il y a lieu de distinguer cette amende, qui peut être prononcée dans les deux procédures, de celle infligée pour soustraction d'impôt. En l'espèce, la procédure engagée à l'origine contre le requérant portait sur une soustraction d'impôt, l'intéressé n'ayant pas déclaré certains investissements effectués auprès de P. ni leurs rendements. Lorsque le requérant a refusé de produire les informations demandées, une amende d'ordre lui a été infligée conformément à l'art. 131 al. 1 AIFD. 58. Le Gouvernement soutient qu'en 1987, lors de l'ouverture de la procédure pour soustraction à l'encontre du requérant, les autorités fiscales avaient connaissance des investissements effectués par l'intéressé auprès de P. ainsi que des rendements qu'il avait perçus entre 1979 et 1985. Le requérant lui-même a fait état de ces montants le 22 décembre 1987. De toute évidence, l'intéressé ne pouvait avoir acquis sa fortune autrement que par des revenus non déclarés. Dès le début, les autorités fiscales auraient pu lui infliger une amende pour soustraction d'impôt, même sans le punir pour n'avoir pas fourni les renseignements sollicités conformément à l'art. 131 al. 1 AIFD. Les demandes ultérieures des autorités fiscales concernaient des informations dont celles-ci avaient déjà connaissance. Elles avaient pour seul but de clarifier la provenance des fonds investis chez P., ce qui aurait permis de déterminer le

## **E. 6**

montant des arriérés d'impôt. Les documents demandés au requérant auraient servi à confirmer les éléments que les autorités possédaient déjà et non à obtenir la condamnation de l'intéressé. 59. Le Gouvernement souligne qu'en pareil cas, les autorités fiscales n'ont aucun pouvoir d'investigation afin de ne pas pénaliser la personne concernée, ce qui relève d'un choix politique. Elles ne peuvent pas procéder à des perquisitions, confisquer des biens, interroger des témoins ou demander la détention. Le secret bancaire demeure intangible. Pour compenser, les autorités peuvent faire obligation à une personne de remettre des pièces présentant un intérêt pour elles. L'amende visée à l'art. 131 AIFD était la seule mesure coercitive dont elles disposaient. A cet égard, le Gouvernement distingue le cas d'espèce des affaires Funke et Bendenoun c / France dans lesquelles les autorités françaises ont infligé des amendes plus sévères et jouissaient de pouvoirs considérables, par

exemple celui de procéder à des perquisitions et de confisquer des documents (voir, respectivement, les arrêts du 25 février 1993, série A n° 256-A, et du 24 février 1994, série A n° 284). 60. Le Gouvernement fait valoir que la séparation des procédures, telle que pratiquée en Allemagne par exemple - la procédure de taxation ordinaire d'une part et la procédure pour soustraction d'impôt ou fraude fiscale d'autre part - soulèverait des difficultés d'ordre pratique, étant donné que l'administration devrait conduire deux procédures distinctes et le contribuable se défendre deux fois. De surcroît se poserait le problème de l'utilisation dans le cadre de la procédure pour soustraction des informations recueillies dans la procédure de taxation ordinaire. En effet, si une violation de l'art. 6 CEDH était constatée en l'espèce, les modifications législatives seraient disproportionnées et ne serviraient pas les droits de l'homme, puisque les autorités fiscales seraient dans l'obligation de recourir à l'ensemble des mesures normalement réservées aux organes d'instruction en matière pénale. 61. Pour le Gouvernement, on ne saurait affirmer que les autorités sont allées «à la pêche aux informations». Dans la mesure où le requérant avait reconnu les montants soustraits sans y avoir été contraint, on ne saurait accuser les autorités fiscales d'avoir violé le droit de l'intéressé de garder le silence et de ne pas s'incriminer. La présente affaire se distingue à cet égard aussi de l'affaire *Funke c / France* (arrêt précité, p. 22, § 44). Certes, on ne pouvait exclure que les informations fournies par le requérant le 22 décembre 1988 n'étaient pas complètes, mais les autorités n'ont pas présumé d'office une telle infraction. Invoquant, mutatis mutandis, l'arrêt en l'affaire *Condron c / Royaume-Uni* (n° 35718/97, § 55, Recueil 2000-V), le Gouvernement conclut que les demandes en question n'étaient pas incompatibles avec les exigences d'un procès équitable. 62. Enfin, le Gouvernement attire l'attention sur le règlement intervenu entre le requérant et les autorités fiscales après que le Tribunal fédéral a rendu son arrêt le 7 juillet 1995. Le montant des arriérés d'impôt qui y est mentionné pour les années 1981 à 1988 était connu des autorités dès le début

## **E. 7**

de la procédure, et l'amende infligée au requérant s'élève aux deux tiers des arriérés. En revanche, les autorités fiscales n'ont pas imposé les montants non déclarés que le requérant avait investis chez P. 2. Appréciation de la Cour 63. La Cour rappelle d'emblée que, dans une cause issue d'une requête individuelle, il lui faut se borner autant que possible à l'examen du cas concret dont on l'a saisie (arrêt *Minelli c / Suisse* du 25 mars 1983, série A n° 62, p. 17, § 35[94]). Dès lors, ne se trouve pas en jeu en l'espèce l'équité de la procédure diligentée contre le requérant en tant que telle. La Cour est plutôt appelée à examiner si le fait d'avoir infligé une amende au requérant pour refus de fournir certains renseignements était ou non conforme aux exigences de la CEDH. Il s'ensuit que la Cour ne statue pas en l'espèce sur le point de savoir si un Etat peut contraindre un contribuable à donner des informations à seule fin d'assurer une taxation correcte. 64. Même si l'art. 6 CEDH ne les mentionne pas expressément, le droit de garder le silence et le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination sont des normes internationales généralement reconnues qui sont au coeur de la notion de procès équitable consacrée par l'art. 6 § 1 CEDH. En particulier, le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination présuppose que les autorités cherchent à fonder leur argumentation sans recourir à des éléments de preuve obtenus par la contrainte ou les pressions, au mépris de la volonté de l'«accusé». En mettant celui-ci à l'abri d'une coercition abusive de la part des autorités, ces immunités concourent à éviter des erreurs judiciaires et à garantir le résultat voulu par l'art. 6 (voir l'arrêt *Funke* précité, et les arrêts *John Murray c / Royaume-Uni* du 8 février 1996, Recueil 1996-I, p. 49, § 45, *Saunders c /*

Royaume-Uni du 17 décembre 1996, Recueil 1996-VI, pp. 2064-2065, §§ 68-69, et Servès c / France du 20 octobre 1997, Recueil 1997-VI, pp. 2173-2174, § 46). 65. En l'espèce, lorsque l'administration du district de X. a engagé le

#### **E. 11**

Schweizerisches Bundesarchiv, Digitale Amtsdrukschriften Archives fédérales suisses, Publications officielles numérisées Archivio federale svizzero, Pubblicazioni ufficiali digitali JAAC 65.128 - Arrêt du 3 mai 2001 rendu en anglais et traduit en français par la Cour eur. DH, affaire J.B. c / Suisse, req. n° 31827/96 In Verwaltungspraxis der Bundesbehörden Dans Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération In Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione Jahr 2001 Année Anno Band 65 Volume Volume Seite --- Page Pagina Ref. No 150 005 024 Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert. Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale. Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.