

# **ECTHR\_CHAMBER 58342/15 vom 4. Oktober 2022**

Ecthr Chamber, 2022-10-04, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ecthr\\_chamber\\_58342\\_15](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ecthr_chamber_58342_15)

FR: ECTHR\_CHAMBER 58342/15 du 4 octobre 2022

IT: ECTHR\_CHAMBER 58342/15 del 4 ottobre 2022

## **Regeste**

Exception préliminaire rejetée (Art. 35) Conditions de recevabilité;(Art. 35-3-b) Aucun préjudice important;Partiellement irrecevable (Art. 35) Conditions de recevabilité;(Art. 35-3-a) Manifestement mal fondé;Non-violation de l'article 6 - Droit à un procès équitable (Article 6 - Procédure pénale;Article 6-1 - Procès équitable); No violation: 6;6-1

## **Erwägungen**

### **E. 10**

. Le 27 juin 2007, l'Inspecteur des impôts adressa à l'épouse du requérant une lettre rédigée dans les mêmes termes, et accompagnée des mêmes formulaires, que celle qu'il avait envoyée au requérant le 7 mars 2007. Par une lettre du 13 juillet 2007, l'épouse du requérant, par l'intermédiaire de son conseil, fit la même réponse que celle que le requérant avait donnée dans sa lettre du 28 mars 2007.

### **E. 11**

Le 25 juillet 2007, l'Inspecteur des impôts informa le requérant et son épouse que, faute pour eux d'avoir communiqué les informations et documents demandés, et donc d'avoir respecté les obligations pesant sur eux au titre des articles 47 et suivants de la Loi fiscale, l'administration établirait au cours de l'année des impositions complémentaires, en se fondant sur des estimations.

### **E. 12**

. Le 22 novembre 2007, l'Inspecteur des impôts adressa au requérant une lettre l'informant que ses services étaient en possession de données dont il ressortait qu'un ou plusieurs comptes ouverts auprès de la banque X au Luxembourg étaient ou avaient été enregistrés à son nom et à celui de sa femme. L'Inspecteur ajouta qu'à partir de ces données, il avait été établi que le requérant et/ou son épouse étaient ou avaient été titulaires ou cotitulaires de ce ou de ces comptes. Il précisa que les données qui se trouvaient en sa possession incluaient également les soldes du ou des comptes en cause à différentes dates des années 1994, 1995 et 1996. Il informa le requérant de son intention de revoir à la hausse, d'une part, le montant des revenus imposables du requérant au titre de l'année 1995, sur la base d'estimations des retours sur investissement ainsi que de taux d'intérêt fournis par l'office national des statistiques ( Centraal Bureau voor de Statistiek ) et, d'autre part, le montant de ses capitaux imposables au 1<sup>er</sup> janvier 1996, sur la base d'une estimation reflétant l'augmentation moyenne, entre 1994 et 1996, du solde d'un grand nombre des comptes détenus auprès de la banque X au Luxembourg. L'Inspecteur des impôts expliqua qu'il établirait ensuite les impositions complémentaires correspondantes, tant en matière d'impôt sur le revenu et de cotisations au régime national de sécurité sociale ( premieheffing volksverzekeringen ) au titre de l'année 1995, qu'en matière d'impôt sur le capital au titre de l'année 1996, et qu'il

prononcerait contre eux les amendes fiscales prévues par la loi, d'un montant égal à 100 % de ces impositions complémentaires, sans possibilité de remise ( *kwijtschelding* ), pour méconnaissance délibérée des dispositions de l'article 47 de la Loi fiscale. L'Inspecteur des impôts se fonda, pour le principe de ces amendes, sur l'article 18 § 1 de la Loi fiscale et, pour la détermination de leur montant, sur l'article 21 § 3 du règlement de 1993 relatif aux amendes fiscales ( *Voorschrift administratieve boeten 1993* ) (paragraphe 35-36 ci-dessous). Enfin, il précisa au requérant que dans le cas où il communiquerait les informations demandées, comme le lui imposait l'article 47 de la Loi fiscale, les amendes infligées seraient en principe d'un montant égal à 50 % des impositions complémentaires si cette communication intervenait avant l'émission des impositions ; dans le cas où il formerait opposition ( *bezwaar* ) contre les impositions complémentaires mais coopérait pleinement au cours de la phase d'opposition de la procédure, les amendes pourraient être réduites de 75 %. Il invita le requérant à répondre avant le 1<sup>er</sup> décembre 2007.

### **E. 13**

. Le 28 décembre 2007, ayant constaté que le requérant n'avait pas répondu à sa lettre du 22 novembre 2007, l'Inspecteur des impôts, comme il l'avait annoncé, émit l'avis d'imposition complémentaire relatif à l'impôt sur le revenu et aux cotisations au régime de sécurité sociale au titre de l'année 1995, d'un montant de 10 142 florins néerlandais (NLG) augmenté de 4 035 NLG d'intérêts sur les arriérés d'impôts (n o 0303.37.033.H.57), et celui relatif à l'impôt sur le capital au titre de l'année 1996, d'un montant de 1 928 NLG augmenté de 726 NLG d'intérêts sur les arriérés d'impôts (n o 0303.37.033.K.67). Chacune de ces impositions complémentaires était assortie d'une amende fiscale d'un montant égal à celui de l'imposition, sans possibilité de remise (soit 10 142 NLG (environ 4 600 euros (EUR)) au titre de l'année 1995 et 1 928 NLG (environ 875 EUR) au titre de l'année 1996).  
LES PROCÉDURES D'OPPOSITION

### **E. 14**

. Le 21 janvier 2008, le requérant forma une opposition contre l'imposition complémentaire établie au titre de l'année 1996. Il reprocha à cette imposition de n'être fondée sur aucun élément montrant de manière convaincante qu'il détenait un compte bancaire au Luxembourg. Il contesta également l'amende fiscale qui lui avait été infligée, arguant que puisque l'imposition complémentaire devait être annulée, l'amende devait l'être elle aussi. Il refusa également la conclusion de l'Inspecteur des impôts selon laquelle il avait délibérément méconnu l'article 47 de la Loi fiscale.

### **E. 15**

. Le 20 mars 2008, le conseil du requérant fut autorisé à consulter une version expurgée des documents censés prouver l'existence du ou des comptes bancaires en cause.

### **E. 16**

. Le 26 mars 2008, le requérant forma une opposition contre l'imposition complémentaire établie au titre de l'année 1995 – qui lui était parvenue postérieurement à celle qui avait été émise au titre de l'année 1996 – et contre l'amende fiscale y relative, en renvoyant aux motifs avancés dans l'opposition introduite par lui le 21 janvier 2008. Il ajouta que les documents sur lesquels l'Inspecteur des impôts s'était fondé étaient dépourvus de valeur probante dès lors que leur provenance était inconnue et qu'ils avaient été si massivement expurgés qu'ils n'avaient plus aucun sens. LA PROCÉDURE CIVILE ENGAGÉE PARALLÈLEMENT

### **E. 17**

. À une date non précisée, l'État (la Direction générale de l'Administration fiscale et douanière, du ministère des Finances) cita le requérant à comparaître, dans le cadre d'une procédure en référé ( kort geding ), devant le juge des mesures provisoires ( voorzieningenrechter ) de la chambre civile de la cour régionale ( rechtbank ) de La Haye. Par cette procédure, l'État cherchait à faire enjoindre au requérant de divulguer des informations relatives aux comptes bancaires détenus par lui à l'étranger après le 31 décembre 1995 et de transmettre les documents relatifs à ces comptes bancaires pour la période courant du 1<sup>er</sup> janvier 1996 jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2000 inclus. L'État fondait sa demande sur l'obligation, fixée par l'article 47 de la Loi fiscale, imposant à tout contribuable de fournir certaines informations à l'Inspecteur des impôts (paragraphe 33 ci-dessous).

### **E. 18**

. Après avoir entendu les parties le 19 novembre 2008, le juge des mesures provisoires rendit son jugement le 27 novembre 2008. Il enjoignit au requérant d'indiquer dans le formulaire « Déclaration : Compte(s) bancaire(s) détenu(s) à l'étranger » (paragraphe 8 ci-dessus) s'il détenait ou avait détenu depuis le 31 décembre 1995 des comptes bancaires à l'étranger et, dans l'affirmative, de fournir des informations sur ces comptes en répondant aux questions du formulaire « Déposition : Compte(s) bancaire(s) détenu(s) à l'étranger » ( ibidem ) et de transmettre les documents mentionnés sur ce formulaire, notamment des copies de tous les relevés bancaires du ou des comptes concernés relatifs à la période courant du 1<sup>er</sup> janvier 1996 au 31 décembre 2000. Le requérant était tenu de se conformer à l'injonction dans un délai de quatorze jours à compter de la date de notification de la décision, sous peine d'une astreinte ( dwangsom ) de 5 000 EUR par jour de retard entamé, dans la limite d'un montant de 50 000 EUR. Le jugement était provisoirement exécutable ( uitvoerbaar bij voorraad ).

### **E. 19**

. Le requérant ne fit pas appel. Le 9 décembre 2008, son conseil adressa à l'avocat de l'État des documents qu'il avait reçus du requérant et de sa femme : cet envoi contenait les formulaires que l'Inspecteur des impôts avait précédemment envoyés aux intéressés (paragraphe 8 et 10 ci-dessus), et dans lesquels ces derniers déclaraient avoir détenu un compte joint auprès de la banque X au Luxembourg après le 31 décembre 1994 ; y figuraient également des relevés bancaires et des résumés de portefeuille correspondant à ce compte. LA REPRISE DE LA PROCÉDURE FISCALE La reprise des procédures d'opposition

### **E. 20**

. Dans le cadre des procédures d'opposition, qui avaient été suspendues dans l'attente de l'issue de la procédure en référé décrite aux paragraphes 17 ■ 19 ci-dessus, l'Inspecteur des impôts annonça au requérant, par une lettre du 6 avril 2009, que l'opposition qu'il avait formée le 26 mars 2008 (paragraphe 16 ci-dessus) serait déclarée irrecevable pour des raisons procédurales, non pertinentes pour l'affaire dont la Cour est saisie. Une décision formelle en ce sens intervint le 1<sup>er</sup> juin 2009. L'Inspecteur des impôts considéra néanmoins que cette opposition constituait une demande de réexamen d'office ( ambtshalve ) de l'imposition complémentaire sur le revenu établie au titre de l'année 1995. Constatant qu'il ressortait des informations fournies par le requérant (paragraphe 19 ci-dessus) que les

montants sur lesquels les estimations retenues pour l'établissement de cette imposition complémentaire avaient été fondées (paragraphe 12-13 ci ■ dessus) étaient trop élevés, il leur substitua les valeurs réelles et recalcula en conséquence le montant de l'impôt, des intérêts sur arriérés et de l'amende fiscale dus par le requérant. Le montant de l'amende infligée au requérant fut ainsi établi à 3 067 NLG (environ 1 400 EUR).

#### **E. 21**

. En ce qui concerne l'amende, l'Inspecteur des impôts indiqua dans sa décision qu'il lui appartenait de prouver l'intention frauduleuse ou la grave négligence ( opzet of grove schuld ) du requérant dans l'accomplissement des obligations qui lui incombent au titre de l'article 47 § 1 de la Loi fiscale (paragraphe 33 ci-dessous). En matière fiscale, précisa-t-il, une telle preuve pouvait être apportée au moyen de présomptions (réfragables) fondées sur des faits établis. En l'espèce, l'Inspecteur des impôts présuma l'intention frauduleuse en se référant aux faits établis suivants : premièrement, il existait une note des services de renseignement relative à un compte bancaire étranger ; deuxièmement, l'expérience avait montré que l'identité des titulaires d'un compte étranger était correctement déterminée dans la quasi-totalité des cas ; troisièmement, il avait été déterminé que le requérant était le titulaire de ce compte ; quatrièmement, le compte se trouvait au Luxembourg et échappait donc à la surveillance de l'Administration fiscale et douanière néerlandaise ; cinquièmement, tout contribuable savait que les avoirs bancaires et les revenus qui en étaient tirés devaient être déclarés aux fins de l'imposition sur le revenu et de l'imposition sur le capital ; et, sixièmement, dans ses déclarations fiscales, le requérant n'avait pas répondu, ou répondu par la négative, aux questions relatives aux avoirs bancaires détenus à l'étranger et aux revenus tirés de ces avoirs. S'agissant du montant de la pénalité infligée, l'Inspecteur des impôts considéra que la conduite du requérant avait été suffisamment grave pour qu'il soit justifié d'infliger une amende égale à 100 % du montant de l'imposition complémentaire.

#### **E. 22**

. Dans une seconde lettre, également en date du 6 avril 2009, l'Inspecteur des impôts annonça au requérant que l'opposition qu'il avait formée le 21 janvier 2008 (paragraphe 14 ci-dessus) serait rejetée, et une décision formelle en ce sens intervint le 1<sup>er</sup> juin 2009. Comme pour l'année 1995, l'Inspecteur des impôts substitua aux montants estimatifs les valeurs réelles de l'année 1996 et recalcula en conséquence le montant de l'impôt sur le capital, des intérêts sur arriérés et de l'amende fiscale dus par le requérant. Le montant de l'amende fut ainsi fixé à 1 816 NLG (environ 825 EUR). Tant sur le principe que sur le montant de l'amende, cette lettre était identique à celle qui avait été envoyée relativement à l'opposition du 26 mars 2008 (paragraphe 21 ci-dessus). La procédure de recours

#### **E. 23**

. Le 4 mai 2009, le requérant forma un recours ( beroep ) contre ces deux décisions devant la chambre fiscale ( belastingkamer ) de la cour régionale de Breda. Pour ce qui concerne l'affaire dont la Cour est saisie, il se plaignait de ce que les informations qu'il avait transmises pour se conformer à l'injonction du juge des mesures provisoires avaient été utilisées pour recalculer le montant des amendes fiscales (paragraphe 19 ci-dessus). Il invoquait les arrêts rendus par la Cour dans les affaires Saunders et J.B. c. Suisse (tous deux précités).

#### **E. 24**

. Dans deux jugements du 26 juillet 2010 qui, en ce qui concerne les éléments pertinents pour la présente affaire, reposaient sur le même raisonnement, la cour régionale conclut que les autorités fiscales avaient utilisé de manière licite les données fournies par le requérant le 9 décembre 2008. Elle fonda cette conclusion sur un arrêt de la Cour de cassation ( Hoge Raad ) du 21 mars 2008 (ECLI:NL:HR:2008:BA8179) dans lequel cette haute juridiction s'était appuyée sur la jurisprudence de la Cour selon laquelle le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination ne s'étend pas à l'utilisation dans le cadre d'une procédure pénale de données que l'on peut obtenir de l'accusé en recourant à des pouvoirs coercitifs mais qui existent indépendamment de la volonté du suspect, par exemple des documents obtenus en application d'un mandat ( Saunders , précité, § 69). La cour régionale jugea en outre que le montant des amendes était justifié, approprié et nécessaire. Constatant cependant que la règle du « délai raisonnable » énoncée à l'article 6 § 1 de la Convention avait été méconnue, elle réduisit le montant des amendes fiscales de 5 % (les fixant ainsi à 2 913 NLG (environ 1 325 EUR) et 1 725 NLG (environ 780 EUR) respectivement). Elle rejeta les demandes pour le surplus. La procédure d'appel

### **E. 25**

Le requérant interjeta appel ( hoger beroep ) des jugements rendus par la cour régionale devant la chambre fiscale de la cour d'appel de Bois-le-Duc ( gerechtshof ).

### **E. 26**

. Le 19 décembre 2013, la cour d'appel statua sur les deux appels dans un arrêt unique. Les parties pertinentes de cet arrêt se lisent ainsi : « S'agissant de la question [de savoir si l'Inspecteur des impôts a méconnu le principe nemo tenetur [1] ] 4.8. [Le requérant] soutient que l'Inspecteur des impôts n'aurait pas dû utiliser à titre de preuve les données qu'il lui avait fournies dans sa lettre en date du 9 décembre 2008 [paragraphe 19 ci-dessus]. Dans ces conditions, [le requérant] avance avoir interprété la lettre de l'Inspecteur des impôts en date du 7 mars 2007 [paragraphe 8 ci-dessus] comme une accusation pénale et que, ayant été contraint de produire des documents bancaires le 9 décembre 2008, il avait fourni des preuves contre lui-même, ce qui était selon lui contraire au principe nemo tenetur . 4.9. Dans son arrêt du 12 juillet 2013 (ECLI:NL:HR:2013:BZ3640 [2] ), la [chambre civile de la] Cour de cassation a énoncé ce qui suit : « 3.5. Dans le cadre de l'examen du moyen [du pourvoi en cassation], il convient tout d'abord de relever que, en application de l'article 47 [de la Loi fiscale], le contribuable est tenu de fournir à l'Inspecteur des impôts toutes les données et informations susceptibles d'être pertinentes pour les impositions le concernant. La présente demande [soumise par l'État et tendant à obtenir le prononcé d'une injonction de divulgation d'informations] reposant sur cette obligation légale, le principe est qu'il convient de prendre la mesure provisoire sollicitée. L'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme (la Convention) ne s'y oppose pas (voir [ Allen c. Royaume-Uni (déc.), n o 76574/01, 10 septembre 2002] et [ Marttinen c. Finlande , n o 19235/03, § 68, 21 avril 2009]). Le moyen soulève la question de savoir si, et le cas échéant dans quelle mesure, il est possible de s'écarter de ce principe pour tenir compte de la possibilité que, s'il est fait droit à la demande [de mesure provisoire], [le requérant] peut être contraint, d'une manière contraire à l'article 6 de la Convention, de coopérer à la collecte d'éléments de preuve aux fins de l'infliction d'une amende fiscale ou de l'ouverture de poursuites pénales et de ce que, s'il refuse de se conformer à l'injonction prononcée dans le cadre de la procédure de référé, il est passible d'une astreinte (substantielle). 3.6. Dans [l'arrêt Saunders , précité], la Cour européenne des droits de

l'homme (la CEDH) a dit que l'interdiction de l'auto-incrimination forcée est liée au droit de garder le silence, ce qui implique que cette interdiction ne s'étend pas à l'usage, dans une procédure pénale, de données qui, bien qu'obtenues par la contrainte, existent indépendamment de la volonté du contribuable (ci-après : « les éléments indépendants de la volonté »). La jurisprudence ultérieure de la CEDH ne semble pas avoir abandonné cette position. Cela signifie que l'obtention d'éléments indépendants de la volonté du contribuable au moyen d'une injonction prise dans le cadre d'une procédure en référé ne constitue pas une violation de l'article 6 de la Convention, même si cette injonction est assortie d'une astreinte. 3.7. S'agissant d'éléments de preuve dont l'existence dépend de la volonté du contribuable (ci-après : « les éléments dépendants de la volonté »), les règles applicables sont les suivantes. En règle générale, la transmission de ces éléments peut être forcée à des fins d'imposition. Dans les cas où il ne peut être exclu que ces éléments soient également utilisés dans le cas d'une « accusation en matière pénale » (comparer avec [ J.B. c. Suisse , précité]), les autorités nationales doivent veiller à ce que le contribuable puisse exercer effectivement son droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination. En l'absence de réglementation à cet effet aux Pays-Bas, il appartient aux tribunaux d'apporter les garanties nécessaires. » 4.10. La lettre de l'Inspecteur des impôts en date du 7 mars 2007 est fondée sur l'article 47 de [la Loi fiscale]. Compte tenu des conclusions de l'arrêt [rendu par la Cour de cassation] cité au point 4.9., l'article 6 de la Convention ne s'oppose pas à l'obligation de fournir à l'Inspecteur des impôts toutes les données et informations susceptibles d'être pertinentes pour l'imposition du contribuable concerné. 4.11. En ce qui concerne les amendes (...) il importe, selon l'arrêt précité, de savoir s'il s'agit d'éléments dépendants ou indépendants de la volonté du contribuable. Sur ce point, la Cour de cassation, dans son arrêt du 21 mars 2008 (ECLI:NL:HR:2008:BA8179), a énoncé ce qui suit : « 3.3.2. L'infliction d'une (...) amende doit satisfaire aux exigences énoncées à l'article 6 § 1 de la Convention sous son volet pénal. Cela inclut le respect du droit de l'accusé de garder le silence et le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination (voir Saunders [précité]). Dans l'arrêt Saunders , la CEDH a établi une distinction entre les éléments (de preuve) dont l'existence dépend de la volonté de l'accusé et ceux dont l'existence n'en dépend pas. Les documents contenant des données fournies à l'Inspecteur des impôts par la personne concernée relèvent de cette seconde catégorie. En outre, les documents en cause sont relatifs à un compte dont il a été déterminé qu'il était détenu par l'intéressé, sans que ce dernier soit intervenu. Par conséquent, ces documents sont de ceux dont l'Inspecteur était en droit de supposer l'existence ; en outre ces documents, qui sont sans rapport direct avec la question de savoir si la personne concernée a commis l'infraction en cause, ont été produits par l'intéressé après que l'Inspecteur eut indiqué les documents dont il demandait la communication. Au vu de l'arrêt Saunders , l'article 6 § 1 de la Convention ne s'oppose pas à ce que des documents tels que ceux demandés par l'Inspecteur aux fins de l'établissement de l'impôt soient également pris en compte aux fins de l'infliction d'une amende s'ils ont été fournis par le contribuable. Qu'une forme de participation active du contribuable soit requise – en l'espèce, par l'envoi de documents par voie postale – est sans incidence sur cette conclusion (voir également Jalloh c. Allemagne [GC], n o 54810/00, [§ 114,] CEDH 2006 ■ IX). » 4.12. Au vu de l'arrêt [de la Cour de cassation] cité au point 4.11., les informations fournies par [le requérant] dans ou par sa lettre du 9 décembre 2008 peuvent être qualifiées d'éléments indépendants de sa volonté. En effet, il s'agit de relevés bancaires et de résumés de portefeuille. Eu égard à l'arrêt de la Cour de cassation cité au point 4.9., l'article 6 de la Convention ne s'oppose pas à ce que les

informations fournies par [le requérant] soient prises en compte pour l'établissement des amendes fiscales. »

#### **E. 27**

. La cour d'appel conclut ensuite, aux points 4.34. et 4.37. de son arrêt, que ni les impositions complémentaires ni les amendes n'avaient été fixées à un montant trop élevé, puisque l'Inspecteur des impôts avait revu à la baisse le montant des impositions afin de tenir compte des données fournies par le requérant dans sa lettre du 9 décembre 2008, et qu'il n'apparaissait pas que ses calculs fussent erronés. Elle jugea également que le montant des amendes était approprié et nécessaire. Néanmoins, en raison de la durée de la procédure, la cour d'appel réduisit une nouvelle fois le montant des amendes fiscales pour les porter à 2 606 NLG (environ 1 180 EUR) en ce qui concerne l'amende pour défaut de transmission d'informations sollicitées aux fins de l'établissement de l'impôt sur le revenu et des cotisations sociales, et 1 543 EUR (environ 700 EUR) en ce qui concerne l'amende pour la même absence de transmission d'informations, mais relativement à l'établissement de l'impôt sur le capital. Elle rejeta les appels pour le surplus. La procédure suivie devant la Cour de cassation

#### **E. 28**

. Le requérant forma un pourvoi en cassation ( cassatie ), une voie de recours limitée à l'examen de la conformité procédurale et de questions de droit, devant la chambre fiscale de la Cour de cassation. Pour ce qui concerne l'affaire dont la Cour est saisie, il invoqua de nouveau l'article 6 de la Convention et fit valoir son droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination. Il cita les arrêts *Funke c. France*, 25 février 1993, série A n o 256-A, *J.B. c. Suisse* (précité), *Marttinen c. Finlande* (précité), et *Chambaz c. Suisse* (n o 11663/04, 5 avril 2012). Les conclusions de l'avocat général

#### **E. 29**

. Dans ses conclusions ( conclusie ) du 19 décembre 2014, l'avocat général ( Advocaat-Generaal ) près la Cour de cassation estima notamment ce qui suit : « 4.4 Dans le premier moyen de son pourvoi, [le requérant] se plaint d'une violation de l'article 6 de la Convention, selon lui résultée du fait qu'il a été contraint de fournir des informations sans qu'il lui ait été garanti – préalablement à la demande d'informations – que les données transmises ne seraient pas utilisées pour infliger une éventuelle sanction. 4.5 Il convient d'abord de préciser que tout contribuable est tenu, en application de l'article 47 de la [Loi fiscale], de fournir à l'Inspecteur des impôts les données et informations susceptibles d'être pertinentes pour les impositions le concernant. On peut déduire de la décision *Allen* et de l'arrêt *Marttinen* [tous deux précités] que l'article 6 de la Convention ne s'oppose pas à ce que les États assortissent de pénalités le refus d'un contribuable de déclarer sa situation financière aux fins de l'imposition. Ainsi, dans [la décision] *Allen*, la CEDH a estimé que : « [D]ans la présente cause l'obligation faite au requérant de fournir une déclaration de ses avoirs à l'administration fiscale ne soul[evait] aucun problème sous l'angle de l'article 6 § 1, même si une sanction était attachée au défaut de cette déclaration. L'obligation de révéler ses revenus et son capital aux fins de la détermination de l'assiette de l'impôt et du calcul de celui-ci est en effet une caractéristique commune aux systèmes fiscaux des États contractants, dont il serait difficile d'envisager le fonctionnement efficace en l'absence de cette obligation. » 4.6 Au cours de la phase de déclaration fiscale, l'ouverture des livres comptables n'entraîne pas le risque d'être sanctionné puisque c'est précisément ainsi que le

contribuable remplit ses obligations légales. Le fait de ne pas soumettre de déclaration fiscale (complète) ou de la soumettre tardivement est répréhensible, mais les amendes qui sont prononcées ne sont pas la conséquence du fait que les informations demandées aient été fournies. 4.7 Il en va autrement si l'Inspecteur des impôts contraint le contribuable, par la menace d'une sanction ou d'une amende, à fournir des informations susceptibles de conduire à la découverte d'une infraction (fiscale) commise par la personne interrogée. La question se pose alors de savoir si la coercition exercée par l'Inspecteur des impôts emporte violation du principe *nemo tenetur*. 4.8 Pour répondre à ce premier moyen, j'examinerai d'abord la jurisprudence de la CEDH relative aux conséquences de l'usage de la contrainte (par la menace d'une peine ou d'une amende) sur un contribuable (potentiellement) suspect pour l'amener à fournir des éléments ou à faire des déclarations, puis j'examinerai certains arrêts de la Cour de cassation sur ce point. J'analyserai ensuite la jurisprudence de la CEDH et de la Cour de cassation et je discuterai de l'effet de l'utilisation des éléments obtenus par la contrainte. Enfin, j'appliquerai ces analyses à la présente affaire. »

### **E. 30**

. Après avoir relevé les considérations formulées par la Cour dans les affaires *Funke* (précité, § 44), *Saunders* (précité, §§ 68-69), *Choudhary c. Royaume-Uni* ((déc.), n° 40084/98, 4 mai 1999), *J.B. c. Suisse* (précité, §§ 65-66, 68 et 71), *O'Halloran et Francis c. Royaume-Uni* ([GC], n°s 15809/02 et 25624/02, §§ 35, 53 et 58, CEDH 2007 ■ III), *Jalloh* (précité, §§ 110-111, 113, 117 et 123), *Marttinen* (précité, §§ 68-69, 71 ■ 73 et 75-76), et *Chambaz* (précité, §§ 52-58) et par plusieurs décisions de justice interne, l'avocat général tint le raisonnement suivant : « 4.37 L'arrêt *Saunders* établit une distinction entre, d'une part, les éléments dépendants de la volonté du contribuable, et en particulier les déclarations, qui, dans les cas où l'article 6 de la Convention est applicable, ne peuvent être obtenus par des moyens de contrainte ou de pression au mépris de la volonté de l'accusé et, d'autre part, les éléments indépendants de la volonté du contribuable, tels que les relevés bancaires ou d'autres documents existants, dont en principe [la divulgation] peut toujours être exigée, même par des moyens de coercition. Au vu (à tout le moins) des arrêts qui avaient été rendus par la CEDH avant la décision HR BNB 2008/159 [décision du 21 mars 2008], je souscris aux décisions de la Cour de cassation. Pas plus que d'autres, les arrêts *Funke* et *J.B. [c. Suisse]* n'ont réussi à me convaincre que la CEDH s'était écartée de l'arrêt *Saunders* ni [qu'elle] avait voulu dire autre chose dans celui-ci. Il est vrai que dans les affaires *Funke* et *J.B. [c. Suisse]*, la CEDH a constaté une violation de l'article 6 de la Convention en raison de l'obligation de fournir des documents qui avait été faite à l'intéressé, mais ces deux affaires semblent avoir porté sur une demande déguisée de déclaration des documents effectivement détenus par le contribuable. Toutefois, il me semble que, depuis l'arrêt *Chambaz*, la CEDH a clairement énoncé ce qu'elle voulait dire ou avait voulu dire depuis un certain temps déjà. 4.38 Pour le résumer brièvement, le principe *nemo tenetur* (...) ne concerne pas seulement les déclarations orales ou écrites (donc la production des éléments en elle-même) mais également l'utilisation de moyens de coercition ou de pression sur la volonté de l'accusé en vue d'obtenir par la contrainte des éléments déjà existants (indépendants de la volonté du contribuable), tels que des documents. 4.39 Dans son arrêt du 12 juillet 2013, BNB 2014/101 [3], c'est à bon droit que la Cour de cassation tire de la jurisprudence de la CEDH la conclusion selon laquelle la divulgation forcée de documents par l'infliction d'astreintes n'est autorisée que lorsque le contribuable a obtenu la garantie que les éléments demandés ne seront pas utilisés pour des poursuites pénales. Compte tenu également de la référence qu'elle fait à l'arrêt *Saunders* au

point 3.6, la Cour de cassation semble, en ce qui concerne la nature des éléments en cause, maintenir la distinction qu'elle avait précédemment établie sur la base de cet arrêt entre les éléments qui sont dépendants de la volonté du contribuable et les éléments qui en sont indépendants. Toutefois, selon la position adoptée par la CEDH dans l'arrêt Chambaz, le contribuable doit également bénéficier de garanties en ce qui concerne l'utilisation des éléments indépendants de sa volonté, du moins pour les documents et autres relevés, tels que les relevés bancaires.

4.40 Toute [forme de] coercition n'enfreint pas l'article 6 § 1 de la Convention : une amende d'un faible montant ou des pressions légères sont autorisées. Selon moi, cela n'est cependant pas le cas des astreintes. Dans son arrêt BNB 2014/101 du 12 juillet 2013, la Cour de cassation est parvenue à la même conclusion, mais à tort en ce qui concerne les éléments dépendants de la volonté que sont les déclarations. Dans le commentaire qu'il a fait de l'arrêt BNB 2014/101, [M.] Van Eijdsden a écrit : « La nature et l'ampleur de la contrainte exercée par les astreintes sont telles qu'on ne saurait dire que les documents sollicités peuvent être obtenus indépendamment de la volonté du contribuable. » Je partage cet avis.

4.41 À ce jour, je ne vois pas de raison d'ignorer Chambaz au motif qu'il s'agirait d'un arrêt d'espèce [ 'gelegenheidsarrest' ]. En outre, Marttinen peut être considéré comme un précurseur (important) de cet arrêt. L'arrêt Chambaz est la conclusion (provisoire ?) d'une évolution tendant vers la restriction de la marge de manœuvre dont disposent les autorités pour demander la production d'éléments indépendants de la volonté du contribuable. Ce qui constituait encore une exception dans Funke et dans J.B. [c. Suisse] a été érigé par la Cour en une règle établie dans l'arrêt Chambaz. Les éléments indépendants de la volonté du contribuable qui ont été obtenus par la contrainte ne peuvent pas non plus – à moins que cette contrainte n'ait été très légère – être utilisés contre l'intéressé dans le cadre de poursuites pour fraude fiscale : dans un tel cas, le contribuable doit préalablement se voir offrir des garanties. (...)

4.43 Dans son arrêt BNB 2014/101 du 12 juillet 2013, la Cour de cassation a dit (au point 3.9) que les éléments fournis par le contribuable sous la menace d'astreinte et qui sont dépendants de sa volonté ne peuvent pas être utilisés pour l'infliction d'amendes fiscales ou dans le cadre de poursuites. Si toutefois ils viennent à faire l'objet d'une telle utilisation, le juge fiscal ou pénal est tenu de déterminer les conséquences qui doivent être attachées à cette utilisation.

4.44 La doctrine a relevé que cette considération de la chambre civile de la Cour de cassation ne garantit pas que le juge fiscal ou pénal exclura l'élément de preuve en cause, alors que c'est là, selon divers auteurs, l'unique conséquence qui peut légitimement y être attachée (...)

4.45 Dans un arrêt récent ( Furcht c. Allemagne, n° 54648/09, 23 octobre 2014), la CEDH a également jugé que de tels éléments obtenus par la police par des méthodes d'incitation (violation de l'article 6 Convention) doivent être exclus. La CEDH a considéré qu'une atténuation de la peine n'était pas suffisante ; selon elle, toute autre mesure que l'exclusion de tels éléments est insuffisante pour permettre le redressement adéquat d'une violation de l'article 6 § 1.

4.51 Au vu de ce qui précède, je considère que l'exclusion de l'élément de preuve est l'unique conséquence que le juge fiscal ou pénal puisse légitimement attacher à l'utilisation d'éléments fournis sous peine d'astreinte. Cela vaut en premier lieu pour le contribuable qui, avant de fournir des éléments, a obtenu de la juridiction civile la garantie que ces éléments ne seraient pas utilisés pour l'infliction d'amendes fiscales ou dans le cadre de poursuites, puisque la protection juridique prévue par la chambre civile de la Cour de cassation serait sinon, selon les termes de Van Eijdsden, « dépourvue de toute valeur ». À mon avis, les éléments de preuve doivent également être exclus lorsque le contribuable ne s'est, à tort, pas vu offrir la protection juridique à laquelle il avait droit avant de fournir les

éléments utilisés. (...) 4.56 Comme il ressort des points 4.37-4.42, je suis d'avis que l'obtention de documents par la contrainte au moyen d'astreintes n'est permise que si le contribuable reçoit la garantie que les éléments demandés ne seront pas utilisés pour l'infliction d'amendes fiscales ou dans le cadre de poursuites pénales, et je ne fais pas de distinction, en la matière, entre les déclarations et les éléments déjà existants tels que les documents, notamment bancaires. C'est en violation de l'article 6 de la Convention que cette garantie n'a pas été fournie [au requérant]. La question est de savoir si des conséquences doivent y être attachées. 4.57 Je suis d'avis qu'il doit être répondu à cette question par la négative en ce qui concerne les déclarations fournies par [le requérant]. À mes yeux, la cour d'appel semble avoir voulu dire, au point 4.12 de son arrêt [paragraphe 26 ci-dessus], que cette juridiction n'a pas utilisé les déclarations fournies par [le requérant] dans le cadre de son examen de l'amende ; en effet, les autorités fiscales ont utilisé uniquement les relevés bancaires et les résumés de portefeuille. 4.58 En ce qui concerne les autres informations fournies par [le requérant] (les relevés bancaires et les résumés de portefeuille), la cour d'appel a estimé qu'elles pouvaient être prises en compte pour l'infliction d'amendes. Le fait que la cour d'appel ait effectivement tenu compte de ces données découle selon moi des points 4.34 et 4.37 de l'arrêt rendu par cette juridiction [paragraphe 27 ci-dessus] (...) 4.59 Comme il ressort des points 4.43 à 4.50, je considère que la conséquence qui doit être attachée à l'utilisation de ces éléments est leur retrait du dossier. L'affaire doit être renvoyée devant une autre cour d'appel, qui doit réexaminer la question des amendes fiscales sans se fonder sur aucun des éléments fournis sous peine d'astreinte par [le requérant] dans sa lettre du 9 décembre 2008 (...) » L'arrêt rendu par la Cour de cassation

## **E. 31**

. Par un arrêt du 29 mai 2015, la Cour de cassation rejeta le pourvoi du requérant. En ses parties pertinentes pour l'affaire portée devant la Cour, cet arrêt se lit comme suit (les références à la jurisprudence interne sont omises) : « 2.3.1. En ce qui concerne le principe nemo tenetur, la cour d'appel a (...) jugé que les informations – des relevés bancaires et des résumés de portefeuille – que [le requérant] a fournies à l'Inspecteur des impôts pour se conformer à la décision du juge des mesures provisoires pouvaient être considérées comme indépendantes de la volonté du contribuable et que l'article 6 de la Convention ne s'opposait pas à ce que de pareilles données fussent prises en compte pour l'infliction d'amendes fiscales. 2.3.2. Le premier grief du pourvoi en cassation conteste cette conclusion sur le terrain du droit (rechtsklacht) et de la motivation. Le moyen de droit tient à ce qu'il découlerait de la jurisprudence de la CEDH que le principe nemo tenetur s'appliquerait également aux documents dont la communication emporte reconnaissance de leur existence, de sorte qu'en l'espèce la cour d'appel se serait méprise en considérant que la question à trancher était celle de savoir si les documents les documents remis par [le requérant] existaient indépendamment de sa volonté, alors qu'en réalité il se serait agi de savoir si ces documents pouvaient être pris en compte dans la procédure, indépendamment de la volonté [du requérant]. Le moyen relatif à la motivation tient à ce que la cour d'appel n'aurait pas expliqué en quoi deux des déclarations remplies par [le requérant] seraient des éléments indépendants de sa volonté. 2.3.3. Dans l'arrêt [Saunders, précité], la CEDH a dit que l'interdiction de l'auto ■ incrimination forcée est liée au droit de garder le silence, ce qui implique que cette interdiction ne s'étend pas à l'usage, dans une procédure pénale, de données qui, bien qu'obtenues par la contrainte, existent indépendamment de la volonté du contribuable. La jurisprudence ultérieure de la CEDH ne semble pas avoir abandonné cette

position. Il a été fait application de cette règle dans la jurisprudence interne des Pays-Bas (...) Il ne serait pas conciliable avec la règle énoncée dans l'arrêt Saunders que, comme le soutient [le requérant], le principe nemo tenetur s'étende à tous les documents dont la transmission emporte reconnaissance de leur existence. Au fond, toute remise forcée de documents constitue une reconnaissance implicite de l'existence de ces documents. Adopter la position [du requérant] reviendrait donc à vider de son sens la distinction établie dans l'arrêt Saunders . S'agissant de documents tels que ceux en cause en l'espèce, à savoir des relevés de comptes bancaires et des résumés de portefeuille établis par l'établissement bancaire, se rapportant à des comptes dont il a déjà été établi que le contribuable concerné était le titulaire et dont l'Inspecteur des impôts pouvait donc présumer l'existence ( van welke stukken de inspecteur derhalve het bestaan mag aannemen ), il ne fait aucun doute qu'ils sont des éléments existant indépendamment de la volonté de la personne concernée (...). Le moyen de droit est donc rejeté (...) 2.3.5. La conclusion de la cour d'appel telle que résumée au point 2.3.1. ci-dessus repose sur la constatation du fait que les informations mises à disposition [par le requérant] sont des relevés bancaires et des résumés de portefeuille. (...) [C]ette constatation doit être comprise en ce sens que, tant pour la décision imposant une amende fiscale que pour celle portant réduction du montant de l'amende, seuls les relevés bancaires et les résumés de portefeuille qui avaient été fournis [au requérant] par la banque ont été déterminants. Cela signifie que les déclarations que [le requérant] a faites (dans un ou plusieurs documents) n'ont pas eu d'influence propre sur ces décisions. Ainsi compris, et contrairement à ce qui est supposé dans le grief du pourvoi, l'arrêt de la cour d'appel n'a pas retenu que les déclarations remplies par [le requérant] étaient indépendantes de sa volonté. Le moyen [relatif à la motivation] est donc dépourvu de base factuelle. »

### **E. 32**

Par conséquent, la Cour de cassation laissa inchangées les amendes fiscales telles que réévaluées par la cour d'appel. LE CADRE ET LA PRATIQUE JURIDIQUES PERTINENTS LE DROIT ET LA PRATIQUE INTERNES PERTINENTS La Loi fiscale générale de l'État

### **E. 33**

. L'article 47 de la Loi fiscale générale de l'État (« la Loi fiscale »), dans sa rédaction en vigueur à l'époque des faits, se lisait ainsi : « 1. Toute personne a l'obligation de mettre à la disposition de l'Inspecteur des impôts, lorsqu'elle y est invitée : a. toutes les données et informations susceptibles d'être pertinentes pour son imposition ; b. les livres, documents et autres supports d'informations, ou leur contenu – selon l'appréciation de l'Inspecteur des impôts – dont la consultation est susceptible d'être pertinente pour l'établissement de faits de nature à exercer une influence sur leur imposition. 2. Dans les cas où la législation fiscale assimile la situation d'un tiers à celle de la personne présumée redevable d'un impôt ( degene die vermoedelijk belastingplichtig is ), les mêmes obligations s'appliquent au tiers en ce qui concerne cette situation (...) »

### **E. 34**

Une imposition complémentaire peut être établie dans les cinq années qui suivent l'année d'imposition considérée (article 16 § 3 de la Loi fiscale). Lorsque l'imposition porte sur des actifs détenus à l'étranger, ce délai est porté à douze années (article 16 § 4 de la Loi fiscale).

### **E. 35**

. L'article 18 de la Loi fiscale, qui fut en vigueur du 1<sup>er</sup> janvier 1994 au 1<sup>er</sup> janvier 1998 et qui était applicable aux impositions complémentaires établies au titre de cette même période, prévoyait la possibilité d'infliger des amendes fiscales. Son premier paragraphe était ainsi libellé : « L'impôt établi par la voie d'une imposition complémentaire est augmenté de cent pour cent, sauf dans les cas où l'insuffisance de l'impôt initialement établi n'a pas pour cause une intention ou une grave négligence de la part du contribuable. » Le règlement relatif aux amendes fiscales (1993)

### **E. 36**

. Conformément à l'article 21 § 3 du règlement relatif aux amendes fiscales de 1993, en vigueur à l'époque des faits, l'Inspecteur des impôts n'accordait pas de remise sur l'amende d'un montant égal à celui de l'impôt prévue par la loi dans les cas, notamment, de fraude grave, substantielle ou relativement substantielle ( ernstige òf omvangrijke òf verhoudingsgewijs omvangrijke fraude ), le terme « grave » désignant des conduites telles que la ruse ( listigheid ), la falsification ( valsheid ) et la collusion ( samenspanning ) et d'autres éléments du même ordre. La jurisprudence établie de la Cour de cassation

### **E. 37**

. La Cour de cassation (chambre fiscale) a jugé que les amendes infligées au titre de l'article 18 de la Loi fiscale (paragraphe 35 ci-dessus) doivent être regardées comme des « accusations en matière pénale » au sens de l'article 6 de la Convention (arrêt du 19 juin 1985, ECLI:HR:1985:AC8934).

### **E. 38**

. Dans un arrêt du 12 juillet 2013 (ECLI:HR:2013:BZ3640, voir également Van Weerelt , précité, § 37, et paragraphe 26 ci-dessus, point 4.9), qui portait sur une procédure dirigée contre l'injonction faite à un contribuable, par un juge des mesures provisoires, de transmettre, sous peine d'astreinte, certaines informations et certains documents, la Cour de cassation (chambre civile – civiele kamer ) a jugé que les éléments de preuve dont l'existence est dépendante de la volonté du contribuable ne doivent pas être utilisés pour l'infliction d'une amende fiscale ou pour l'ouverture de poursuites pénales. Elle a précisé que, si toutefois ils viennent à être utilisés à pareilles fins, il appartient au juge fiscal appelé à examiner l'amende fiscale, ou au juge pénal appelé à examiner l'accusation, de déterminer les conséquences qu'il convient d'attacher à cette utilisation. La Cour de cassation n'a cependant pas exclu l'utilisation, aux fins de l'infliction d'une amende fiscale ou de l'ouverture de poursuites pénales, d'éléments dont l'existence est indépendante de la volonté du contribuable.

### **E. 39**

Selon sa jurisprudence établie, la Cour de cassation (chambre fiscale) (voir les références jurisprudentielles figurant aux paragraphes 24, 26 et 30 ci-dessus) retient que, par son arrêt Saunders (précité) et sa jurisprudence ultérieure, la Cour considère que l'existence des relevés bancaires d'un compte est indépendante de la volonté du titulaire de ce compte. Sur ce point, la Cour de cassation, dans un arrêt du 24 avril 2015 (ECLI:NL:HR:2015:1117), s'est prononcée comme suit : « 4.4.2. La deuxième partie [du grief de cassation] est dirigée contre la conclusion de la cour d'appel selon laquelle les documents dont la communication a été demandée par l'État, en particulier les relevés bancaires, doivent, dans les circonstances de l'espèce, être regardés comme des éléments dont l'existence dépend de la volonté du contribuable. Ce [grief] est accueilli. L'arrêt de la [Cour de cassation] en date du

12 juillet 2013 [ECLI:NL:HR:2013:BZ3640], à son [point] 3.6, définit, par référence à l'arrêt Saunders, les « éléments indépendants de la volonté » comme les « éléments qui ont été obtenus par la contrainte mais qui existent indépendamment de la volonté de l'accusé ». Il s'ensuit que la qualification d'éléments comme « indépendants de la volonté » ou « dépendants de la volonté » – une distinction liée au droit de la personne concernée de garder le silence – varie selon la nature des éléments considérés (selon que leur « existence » physique est ou non dépendante de la volonté de l'intéressé). La cour d'appel lie à tort la qualification de la dépendance de la volonté à la réponse à la question de savoir si les documents dont la transmission est sollicitée peuvent être obtenus sans la coopération de l'intéressé. Ce lien vide de son sens la distinction établie dans l'arrêt du 12 juillet 2013 et dans l'arrêt Saunders puisque, même si elle fait suite à une injonction prononcée en référé, une remise de documents suppose nécessairement la coopération de l'intéressé. » LE DROIT DE L'UNION EUROPÉENNE

#### **E. 40**

. Dans l'arrêt qu'elle a rendu le 18 octobre 1989 dans l'affaire Orkem c. Commission (C ■ 374/87, EU:C:1989:387), et qui portait sur le droit européen de la concurrence, la Cour de justice des Communautés européennes (« la CJCE », devenue le 1<sup>er</sup> décembre 2009 la Cour de justice de l'Union européenne – « la CJUE »), a examiné les pouvoirs dont dispose la Commission pour recueillir des informations auprès d'une entreprise [4] faisant l'objet d'une enquête. En sa partie pertinente, cet arrêt se lit ainsi : « 34. Dès lors, si, pour préserver l'effet utile de l'article 11, paragraphes 2 et 5, du règlement n° 17, la Commission est en droit d'obliger l'entreprise à fournir tous les renseignements nécessaires portant sur des faits dont elle peut avoir connaissance et à lui communiquer, au besoin, les documents y afférents qui sont en sa possession, même si ceux-ci peuvent servir à établir, à son encontre ou à l'encontre d'une autre entreprise, l'existence d'un comportement anticoncurrentiel, elle ne saurait toutefois, par une décision de demande de renseignements, porter atteinte aux droits de la défense reconnus à l'entreprise. 35. Ainsi, la Commission ne saurait imposer à l'entreprise l'obligation de fournir des réponses par lesquelles celle-ci serait amenée à admettre l'existence de l'infraction dont il appartient à la Commission d'établir la preuve. »

#### **E. 41**

Les juridictions de l'Union européenne ont confirmé cette jurisprudence à de nombreuses reprises, tout en tenant compte des évolutions pertinentes de la jurisprudence de cette Cour (à la suite de l'arrêt Orkem). Ainsi, dans l'arrêt Limburgse Vinyl Maatschappij et autres c. Commission du 15 octobre 2002 (affaires jointes C ■ 238/99 P, C ■ 244/99 P, C-245/99 P, C ■ 247/99 P, C-250/99 P à C-252/99 P et C ■ 254/99 P, EU:C:2002:582, § 274), la CJCE s'est référée aux arrêts Funke, Saunders et J.B. c. Suisse (tous précités) et a jugé que, en ce qui concerne l'applicabilité du droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination, « l'arrêt [Orkem] et la jurisprudence récente de la Cour européenne des droits de l'homme ont en commun, d'une part, l'exigence d'une contrainte exercée sur le suspect pour obtenir de celui ■ ci certaines informations et, d'autre part, la nécessité d'une vérification de l'existence d'une atteinte effective au droit qu'ils définissent » (ibidem, § 275). Dans cet arrêt, la CJCE a également précisé que, tel que reconnu dans l'arrêt Orkem, le droit pour une entreprise de ne pas être contrainte par la Commission d'avouer sa participation à une infraction au droit européen de la concurrence implique, en cas de contestation sur la portée d'une question, qu'il soit vérifié si une réponse du destinataire équivaldrait effectivement à l'aveu d'une infraction, de sorte qu'il serait porté atteinte aux droits de la défense (ibidem,

§ 273). Dans un arrêt du 28 avril 2010, le Tribunal a jugé que les entreprises ne pouvaient se voir reconnaître un droit au silence absolu. Il a considéré que le simple fait, pour une entreprise, d'être obligée de satisfaire aux demandes de production de documents préexistants n'était pas susceptible de violer le principe fondamental du respect des droits de la défense ni celui du droit à un procès équitable, qui offrent, dans le domaine spécifique du droit de la concurrence, une protection équivalente à celle garantie par l'article 6 de la Convention. Il a jugé qu'en outre, lorsqu'une entreprise se voit demander de décrire l'objet, le déroulement, les résultats et les conclusions de réunions auxquelles elle aurait participé, alors qu'il est clair que la Commission soupçonne que l'objet de ces réunions était de restreindre la concurrence, une telle demande est de nature à obliger l'entreprise questionnée à avouer sa participation à une infraction aux règles communautaires de la concurrence, de sorte que ladite entreprise n'est pas tenue de répondre à ce type de questions. Dans une telle hypothèse, a-t-il ajouté, les entreprises ne sauraient prétendre que leur droit de ne pas s'incriminer a été violé du fait qu'elles ont répondu, volontairement, à une telle demande (arrêt *Amann & Söhne et Cousin Filterie c. Commission*, 28 avril 2010, T ■ 446/05, EU:T:2010:165, §§ 326 et 328-329). Plus récemment, la jurisprudence *Orkem* a été confirmée et précisée par l'arrêt *Qualcomm et Qualcomm Europe c. Commission* du 28 janvier 2021 (C ■ 466/19 P, EU:C:2021:76). Dans cet arrêt, la CJUE a conclu que, dans la mesure où la jurisprudence issue de l'arrêt *Amann & Söhne et Cousin Filterie c. Commission* (précité) excluait que le fait d'être obligé de produire des documents préexistants fût susceptible de violer les droits de la défense, cette jurisprudence ne pouvait être interprétée a contrario comme signifiant que toute demande de production d'un document qui ne peut être qualifié de « préexistant » méconnaît nécessairement ces droits, en particulier le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination ( *Qualcomm et Qualcomm Europe c. Commission*, précité, § 146). Elle a ajouté que ce n'est que dans le cas où une entreprise serait obligée de fournir des réponses par lesquelles elle serait amenée à admettre l'existence de l'infraction qu'elle peut se soustraire à l'obligation de communiquer tous les renseignements nécessaires ( *ibidem*, § 147).

#### **E. 42**

En outre, dans un arrêt du 2 février 2021 – qui porte sur l'obligation de répondre à des questions, et non sur la communication de documents, et qui est donc moins pertinent pour la présente affaire – la Grande Chambre de la CJUE a pour la première fois examiné le droit des personnes physiques de ne pas contribuer à leur propre incrimination (arrêt *Consob* du 2 février 2021, C ■ 481/19, EU:C:2021:84). Se référant aux arrêts rendus par cette Cour dans les affaires *Saunders* (précité) et *Ibrahim et autres c. Royaume-Uni* ([GC], n os 50541/08 et 3 autres, 13 septembre 2016), la CJUE a dit que le « droit au silence » est méconnu notamment dans la situation d'un suspect qui, menacé de subir des sanctions s'il ne témoigne pas, soit témoigne, soit est puni pour avoir refusé de le faire ( *Consob*, § 39). Elle a considéré que le « droit au silence » ne peut se limiter aux aveux de méfaits ou aux remarques mettant directement en cause la personne interrogée, mais qu'il couvre également des informations sur des questions de fait susceptibles d'être ultérieurement utilisées à l'appui de l'accusation et d'avoir ainsi un impact sur la condamnation ou la sanction infligée à cette personne ( *ibidem*, § 40). Elle a précisé que sa jurisprudence relative à l'obligation faite aux entreprises, dans le cadre d'une procédure pouvant aboutir à des sanctions pour infraction aux règles de l'Union en matière de concurrence, de fournir des informations qui sont susceptibles de servir à établir l'existence d'un comportement anticoncurrentiel de leur part (comme dans l'arrêt *Orkem*, paragraphe 40 ci ■ dessus) n'est

pas applicable par analogie à la détermination de la portée du « droit au silence » de personnes physiques qui font l'objet d'une procédure pour infraction de délit d'initié ( Consob , §§ 46 et 48). EN DROIT SUR LA VIOLATION ALL É GU É E DE L'ARTICLE 6 § 1 DE LA CONVENTION

#### **E. 43**

Invoquant l'article 6 § 1 de la Convention, le requérant se plaint que des documents relatifs à un compte bancaire étranger lui aient été extorqués par la contrainte pour être utilisés dans le cadre d'une procédure fiscale ayant conduit à l'infliction d'amendes fiscales à son égard. Il y voit une méconnaissance du droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination. En ses parties pertinentes, l'article 6 § 1 se lit ainsi : « Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement (...) par un tribunal (...) qui décidera (...) du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle. »

#### **E. 44**

Le Gouvernement conteste cette thèse. Sur la recevabilité En ce qui concerne les relevés bancaires et les résumés de portefeuille relatifs à l'année 1995

#### **E. 45**

La Cour note tout d'abord que, parmi les documents transmis par le requérant à la suite de la procédure en référé, figuraient notamment des relevés bancaires et des résumés de portefeuille relatifs à un compte bancaire détenu par son épouse et lui au Luxembourg (paragraphe 19 ci-dessus). L'Inspecteur des impôts a utilisé les informations relatives à l'année 1995 que renfermaient ces relevés et résumés pour déterminer le montant réel – et non estimatif – de l'impôt sur le revenu et des cotisations sociales dus au titre de cette année et pour recalculer le montant de l'amende fiscale correspondante (paragraphe 20, 26, au point 4.12, 30, au point 4.57, et 31, au point 2.3.5., ci-dessus). Toutefois, puisque l'injonction prise en référé portait uniquement sur la transmission d'informations relatives aux comptes bancaires détenus à l'étranger après le 31 décembre 1995 (paragraphe 17-18 ci-dessus), on ne saurait considérer que l'amende fiscale infligée au titre de l'année fiscale 1995 reposait sur des éléments fournis par le requérant sous la contrainte.

#### **E. 46**

Il s'ensuit que, pour autant que le grief du requérant tiré d'une méconnaissance du droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination porte sur l'amende infligée au titre de l'année fiscale 1995, d'un montant d'environ 1 180 EUR (paragraphe 27 ci-dessus), il doit être rejeté pour défaut manifeste de fondement, en application de l'article 35 §§ 3 et 4 de la Convention. Sur l'applicabilité de l'article 6 de la Convention

#### **E. 47**

. La Cour note qu'il n'est pas contesté par les parties que, pour autant que la procédure litigieuse portait sur une amende fiscale, elle entre dans le champ d'application de l'article 6 de la Convention sous son volet pénal. À la lumière des conclusions auxquelles elle est parvenue dans l'arrêt Jussila c. Finlande ([GC], n o 73053/01, §§ 29-38 et 45, CEDH 2006 ■ XIV), et eu égard à la qualification que le droit interne retient pour l'amende fiscale infligée au requérant (paragraphe 37 ci-dessus), la Cour ne voit aucune raison d'en juger autrement. À cet égard, elle observe que la détermination de l'« accusation en matière pénale » visant le requérant est devenue définitive avec les décisions de justice rendues sur ses recours contre (le recalcul de) l'amende fiscale reposant supposément sur des

informations communiquées par lui sous la contrainte (comparer avec *Van Weerelt c. Pays-Bas* (déc.), n o 784/14, §§ 62 et 66, 16 juin 2015).

#### **E. 48**

Toutefois, comme cela est exposé aux paragraphes 55-59 ci-dessous, les parties sont en désaccord sur le point de savoir si l'affaire relève du droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination, droit qui se trouve au cœur de la notion de procès équitable consacrée par l'article 6 (paragraphe 63 ci ■ dessous). La Cour observe que cette question est étroitement liée au fond du grief du requérant. En conséquence, elle estime qu'il est plus approprié d'examiner ces arguments dans le cadre de l'examen du fond de l'affaire. Sur l'exception relative à une absence de préjudice important

#### **E. 49**

En ses parties pertinentes, l'article 35 § 3 b) de la Convention, tel que modifié par l'article 5 du Protocole n o 15 à la Convention, est ainsi libellé : « 3. La Cour déclare irrecevable toute requête individuelle introduite en application de l'article 34 lorsqu'elle estime : (...) b) que le requérant n'a subi aucun préjudice important, sauf si le respect des droits de l'homme garantis par la Convention et ses Protocoles exige un examen de la requête au fond (...) »

#### **E. 50**

Le Gouvernement estime que le requérant n'a pas subi un préjudice important au sens de l'article 35 § 3 b) de la Convention. À cet égard, il fait observer que les documents transmis par le requérant pour se conformer à l'injonction prononcée le 27 novembre 2008 par le juge des mesures provisoires (paragraphe 18 ci-dessus) ont en pratique abouti à une réduction des impositions complémentaires et des amendes fiscales mises à la charge du requérant, puisque l'Inspecteur des impôts a revu leur montant à la baisse. Le Gouvernement note en outre que le grief tiré par le requérant d'une méconnaissance du droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination a été dûment pris en compte, tant par la cour d'appel que par la Cour de cassation. Le Gouvernement soutient donc que la requête doit être rejetée pour ce motif, en application de l'article 35 § 3 b) de la Convention. 51. Le requérant réplique que, même si le montant des amendes fiscales en cause a effectivement été abaissé sur la base des informations qu'il avait été contraint de fournir relativement au compte bancaire qu'il détenait au Luxembourg, ainsi qu'en raison de la durée de la procédure, il demeure tenu de régler deux amendes représentant un montant total de 4 149 NLG (environ 1 900 EUR), ce qui représente à ses yeux une somme considérable tant dans l'absolu qu'au regard des impositions auxquelles elle se rapporte. Selon lui, sa coopération forcée n'a pas emporté pour lui un bénéfice, mais un moindre préjudice. Se référant aux différentes positions qui s'observent dans la pratique juridique interne quant à l'interprétation de la jurisprudence de la Cour relative aux éléments dont l'existence est ou non dépendante de la volonté de la personne concernée, il fait en outre observer que son grief porte sur une question fondamentale revêtant une grande importance pour la protection juridique des ressortissants néerlandais. 52. La Cour renvoie aux principes fixés par sa jurisprudence relative à la notion de « préjudice important » (*Sylka c. Pologne* (déc.), n o 19219/07, § 27, 3 juin 2014). Elle observe que, bien que le montant de l'amende fiscale infligée au titre de l'année fiscale 1996 ait été réduit après que le requérant, en exécution de l'injonction judiciaire du 27 novembre 2008 (paragraphe 18 ci-dessus), eut transmis les documents demandés par les autorités fiscales, l'intéressé demeure redevable d'une amende infligée pour sanctionner le fait qu'il ne s'était pas conformé dans les délais impartis aux

obligations lui incombant au titre de l'article 47 de la Loi fiscale. Elle ajoute que la question de savoir si l'amende a été infligée en méconnaissance du droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination constitue une question de principe pour le requérant et qu'il convient de tenir compte de cette circonstance (voir, *mutatis mutandis*, Konstantin Stefanov c. Bulgarie, n° 35399/05, § 46, 27 octobre 2015). Il convient également d'examiner cette question d'un point de vue objectif, compte tenu de l'importance que la jurisprudence de la Cour attache au droit de garder le silence et au droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination (paragraphe 63 ci-dessous).

53. Que le requérant ait ou non subi un préjudice important, la Cour, eu égard à ce qui précède et aux circonstances particulières de l'espèce, estime que le respect des droits de l'homme au sens de l'article 35 § 3 b) de la Convention exige la poursuite de l'examen de la requête. À cet égard, elle observe que l'affaire dont le requérant l'a saisie porte sur l'interprétation de sa jurisprudence. Une décision de la Cour sur cette question fournira aux juridictions nationales des orientations sur l'applicabilité et l'étendue du droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination (voir, *mutatis mutandis*, Nicoleta Gheorghe c. Roumanie, n° 23470/05, § 24, 3 avril 2012). Dès lors, la Cour conclut que le respect des droits de l'homme garantis par la Convention et ses Protocoles exige un examen au fond de cette partie de la requête.

Conclusion générale sur la recevabilité

54. Constatant par ailleurs que cette partie de la requête n'est pas manifestement mal fondée au sens de l'article 35 § 3 a) de la Convention et qu'elle ne se heurte à aucun autre motif d'irrecevabilité, la Cour la déclare recevable.

Sur le fond

Thèses des parties

a) Le requérant

55. Le requérant estime que l'utilisation qui a été faite, dans le cadre d'une procédure fiscale au terme de laquelle des amendes lui ont été infligées, de documents qu'il s'était vu ordonner, par décision de justice, de transmettre aux autorités fiscales sous peine d'astreinte et sans garantie que les éléments sollicités ne seraient pas utilisés à des fins d'imposition, a méconnu le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination. S'appuyant sur les arrêts rendus par la Cour dans les affaires J.B. c. Suisse (n° 31827/96, CEDH 2001 ■ III), Chambaz c. Suisse (n° 11663/04, 5 avril 2012), Marttinen c. Finlande (n° 19235/03, 21 avril 2009) et Van Weerelt (arrêt précité), il considère que le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination ne se limite pas à la possibilité de refuser de témoigner au cours d'une audience et qu'il inclut également une garantie contre l'utilisation de moyens de contrainte ou de pression dans le but d'obtenir des éléments de preuve au mépris de la volonté de l'accusé, y compris lorsqu'il s'agit de documents susceptibles d'incriminer l'intéressé ou d'autres éléments de preuve qualifiables de préexistants.

56. Se référant à la décision Choudhary c. Royaume-Uni (n° 40084/98, 4 mai 1999), le requérant avance en outre qu'un document préexistant n'est pas un élément de preuve dont l'existence est indépendante de la volonté du suspect si les autorités de poursuites n'auraient été en mesure d'en prendre connaissance sans recourir à la contrainte. Il considère par ailleurs qu'il ressort clairement du raisonnement tenu par la Cour dans les arrêts J.B. c. Suisse et Chambaz (tous deux précités) que les éléments que les autorités lui ont demandé de produire étaient couverts par le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination et ne relevaient pas de l'exception applicable aux éléments dont l'existence n'est pas dépendante de la volonté du requérant.

b) Le Gouvernement

57. Le Gouvernement affirme que la Cour de cassation, lorsqu'elle a examiné si l'article 6 avait été méconnu, a à bon droit, et conformément à la jurisprudence de la Cour (Van Weerelt, précité, § 55, avec d'autres références), établi une distinction entre, d'une part, les éléments de preuve obtenus par des moyens de contrainte dont l'existence est indépendante de la volonté du contribuable et, d'autre part, ceux dont l'existence est dépendante de la volonté du

contribuable. 58. Selon le Gouvernement, la raison d'être du droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination réside en partie dans le fait que les déclarations faites sous la contrainte peuvent être influencées, ce qui compromet leur fiabilité, alors qu'il est impératif d'éviter des erreurs judiciaires. Il considère donc que cela vaut dans une bien moindre mesure pour les affaires dans lesquelles la fiabilité des éléments de preuve n'est pas en cause et qui ne comportent donc pas de risque d'erreur judiciaire. Il soutient que, pour cette raison, l'accusé peut dans une certaine mesure être contraint de coopérer en produisant des éléments de preuve objectifs, c'est-à-dire des éléments dont l'existence n'est pas dépendante de sa volonté. Il estime que les documents en cause dans la présente espèce relèvent de cette catégorie. Il affirme que les relevés bancaires et les résumés de portefeuille dont la production a été demandée sont des informations de nature objective et que le risque qu'ils ne soient pas fiables était faible. Se référant aux considérations formulées par la Cour dans l'arrêt *Saunders c. Royaume-Uni* (17 décembre 1996, Recueil des arrêts et décisions 1996-VI) – dont le Gouvernement avance qu'elles ont servi de point de départ aux juridictions néerlandaises et qu'elles n'ont pas été abandonnées par la Cour dans sa jurisprudence ultérieure – et aux conclusions auxquelles elle est parvenue dans l'arrêt *Jalloh c. Allemagne* ([GC], n o 54810/00, §§ 100-102, CEDH 2006 ■ IX), le Gouvernement est d'avis que la contrainte exercée dans cette affaire n'a pas emporté violation de l'article 6 de la Convention. 59. Le Gouvernement indique enfin que, dans la présente espèce, l'Inspecteur des impôts avait déjà connaissance de l'existence des éléments de preuve puisque, en tout état de cause, il avait été informé de l'existence du compte bancaire par les autorités belges. Selon lui, cela signifie que, contrairement aux situations examinées dans les arrêts *Funke c. France* (25 février 1993, série A n o 256-A) et *J.B. c. Suisse* (précité), il n'était ici nullement question d'une « pêche aux informations ». Appréciation de la Cour a) Les principes généraux Le droit à un procès équitable garanti par l'article 6 § 1 de la Convention 60. Le droit à un procès équitable consacré par l'article 6 § 1 ne souffre certes aucune dérogation ; toutefois, la définition de la notion de procès équitable ne saurait être soumise à une règle unique et invariable mais est au contraire fonction des circonstances propres à chaque affaire ( *O'Halloran et Francis c. Royaume-Uni* [GC], n os 15809/02 et 25624/02, § 53, CEDH 2007 ■ III). Lorsqu'elle examine un grief tiré de l'article 6 § 1, la Cour doit essentiellement déterminer si la procédure pénale a revêtu, dans son ensemble, un caractère équitable (voir, parmi de nombreuses autres références, *Beuze c. Belgique* [GC], n o 71409/10, § 120, 9 novembre 2018). 61. Le respect des exigences du procès équitable s'apprécie au cas par cas, à l'aune de la conduite de la procédure dans son ensemble et non en se fondant sur l'examen isolé de tel ou tel point ou incident, bien que l'on ne puisse exclure qu'un élément déterminé soit à ce point décisif qu'il permette de juger de l'équité du procès à un stade précoce (voir, entre autres, *Ibrahim et autres c. Royaume-Uni* [GC], n os 50541/08 et 3 autres, § 251, 13 septembre 2016 et *Beuze*, précité, §§ 121-122). 62. La Cour a dit que la réévaluation d'impositions – ou d'amendes fiscales – ne fait pas partie du noyau dur du droit pénal au sens de la Convention et que, par conséquent, les garanties offertes par le volet pénal de cet article ne doivent pas nécessairement s'appliquer dans toute leur rigueur ( *Jussila*, précité, § 43, *Segame SA c. France*, n o 4837/06, § 59, CEDH 2012, *Chap Ltd c. Arménie*, n o 15485/09, §§ 41 et 44, 4 mai 2017, et, s'agissant d'un grief formulé sur le terrain de l'article 4 du Protocole n o 7, *A et B c. Norvège* [GC], n os 24130/11 et 29758/11, § 133, 15 novembre 2016). L'approche générale du droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination 63. La Cour a jugé que 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 cœur de la notion de procès équitable consacrée par l'article 6 de la Convention. Leur raison d'être tient notamment à la protection de l'accusé contre une coercition abusive de la part des autorités, ce qui permet d'éviter les erreurs judiciaires et d'atteindre les buts de l'article 6 ( Ibrahim et autres , précité, § 266). 64. Le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination constitue une protection non pas contre la tenue de propos incriminants en tant que telle, mais contre l'obtention de preuves par la coercition ou des pressions. À ce dernier égard, la Cour, dans son arrêt Ibrahim et autres (précité, § 267, avec d'autres références), s'est prononcée comme suit : « Dans sa jurisprudence, la Cour a distingué au moins trois types de situations de nature à faire craindre l'existence d'une contrainte abusive contraire à l'article 6. La première situation est celle d'un suspect qui, menacé de subir des sanctions s'il ne témoigne pas, soit témoigne (...) soit est puni pour avoir refusé de le faire (...) La deuxième situation est celle où des pressions physiques ou psychologiques, souvent sous la forme de traitements contraires à l'article 3 de la Convention, sont exercées pour obtenir des aveux ou des éléments matériels (...) La troisième situation est le recours par les autorités à un subterfuge pour extorquer des informations qu'elles n'ont pas pu obtenir par un interrogatoire (...) » 65 . Par conséquent, pour qu'un problème se pose sur le terrain du droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination, il faut tout d'abord que le requérant ait subi une forme de coercition ou de contrainte de la part des autorités (voir, par exemple, Serves c. France , 20 octobre 1997, § 47, Recueil des arrêts et décisions 1997-VI, et Bykov c. Russie [GC], n o 4378/02, § 102, 10 mars 2009). Deuxièmement, pour qu'une affaire relève du champ d'application de la protection offerte par le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination, il faut ou bien que cette coercition ait été exercée dans le but d'obtenir des informations susceptibles d'incriminer la personne concernée dans le cadre d'une procédure pénale ouverte ou devant être ouverte contre lui, ou bien que l'affaire concerne l'utilisation d'informations incriminantes obtenues sous la contrainte hors du cadre d'une procédure pénale dans des poursuites pénales ultérieures ( Weh c. Autriche , n o 38544/97, §§ 42-43, 8 avril 2004, voir également Wanner c. Allemagne (déc.), n o 26892/12, § 24, 23 octobre 2018). 66 . Le principe ici sous-jacent est le fait que le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination présuppose en particulier que, dans une affaire pénale, l'accusation cherche à établir la culpabilité de l'accusé sans recourir à des éléments de preuve obtenus par la contrainte ou les pressions, au mépris de la volonté de l'accusé. En ce sens, ce droit est étroitement lié au principe de la présomption d'innocence consacré à l'article 6 § 2 de la Convention ( Saunders , précité, §68). 67 . Toutefois, le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination concerne en premier lieu le respect de la volonté d'un accusé de garder le silence. Tel qu'il s'entend communément dans les ordres juridiques des Parties contractantes à la Convention et ailleurs, il ne s'étend pas à l'usage, dans une procédure pénale, de données que l'on peut obtenir de l'accusé en recourant à des pouvoirs coercitifs mais qui existent indépendamment de la volonté du suspect, par exemple les documents recueillis en vertu d'un mandat, les prélèvements d'haleine, de sang, d'urine ou de tissus corporels en vue d'une analyse de l'ADN ( Saunders , précité, § 69, Kalnien c. Belgique , n o 40233/07, § 52, 31 janvier 2017, Sršen c. Croatie (déc.), n o 30305/13, § 44, 22 janvier 2019, et El Khalloufi c. Pays-Bas (déc.), n o 37164/17, §§ 38-40, 26 novembre 2019). Toutefois, lorsque pareils éléments de preuve ont été obtenus par le recours à un moyen contraire à l'article 3, le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination demeure applicable (voir également Jalloh , précité, §§ 105, 108 et 115-116). 68 . En ce qui concerne les cas où le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination est applicable (

ibidem , §§ 110-113), la Cour, notant que ce droit n'est pas absolu ( Heaney et McGuinness c. Irlande , n o 34720/97, § 47, CEDH 2000 ■ XII, Weh , précité, § 46, et O'Halloran et Francis , précité, § 53), a dit que le degré de contrainte appliqué est incompatible avec l'article 6 s'il atteint ce droit dans sa substance même ( John Murray c. Royaume-Uni , 8 février 1996, § 49, Recueil des arrêts et décisions 1996■I). Toutes les formes de contrainte directe n'atteignent pas ce droit dans sa substance même au point d'emporter violation de l'article 6. Pour rechercher si, dans une procédure donnée, la contrainte exercée a vidé ce droit de sa substance même, la Cour doit examiner en particulier les éléments suivants : la nature et le degré de la coercition, l'existence de garanties pertinentes dans le cadre de la procédure et, surtout, l'utilisation qui est faite des éléments ainsi obtenus (voir, par exemple, Allan c. Royaume-Uni , n o 48539/99, § 44, CEDH 2002 ■ IX, Jalloh , précité, § 101, et Ibrahim et autres , précité, § 269). Le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination et la production sous contrainte de documents dans le cadre d'affaires relevant du droit financier 69 . En principe, le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination est également applicable aux cas où la contrainte est exercée en vue d'obtenir la production de documents. Dans l'élaboration de sa jurisprudence relative aux affaires de droit financier relevant du volet pénal de l'article 6 § 1 de la Convention, la Cour a toutefois établi des distinctions, notamment quant à la préexistence de tels documents et quant au point de savoir si les autorités avaient connaissance de leur existence. Sont pertinents à cet égard les éléments jurisprudentiels suivants. 70. L'affaire Funke (arrêt précité) concernait la contrainte exercée, sous la forme d'une astreinte, en vue d'obtenir la production de relevés relatifs à un compte bancaire étranger en raison de soupçons d'infraction à la réglementation sur les relations financières avec l'étranger. Dans ses motifs, la Cour a insisté sur le fait que les autorités douanières étaient à la recherche de documents dont elles supposaient qu'elles existaient, sans en être certaines, et que, « faute de pouvoir ou de vouloir » se les procurer par d'autres moyens, elles avaient cherché à contraindre le requérant à fournir lui-même les éléments de preuve. La Cour, jugeant que les particularités du droit douanier ne pouvaient justifier une telle atteinte au droit pour tout accusé de garder le silence et de ne pas contribuer à sa propre incrimination, a conclu qu'il y avait eu violation de l'article 6 ( ibidem , § 44). 71 . Dans l'affaire J.B. c. Suisse (arrêt précité), les autorités fiscales, ayant constaté que le requérant avait effectué des investissements auprès de P. et de ses sociétés mais ne les avait pas déclarés, tentèrent de le contraindre, par des amendes, à soumettre « l'ensemble des documents concernant les sociétés dans lesquelles il avait investi » ( ibidem , § 65). Selon le requérant, il était évident que les autorités soupçonnaient l'existence d'autres revenus et avoirs, mais que, n'étant pas en mesure d'en apporter la preuve, elles avaient demandé la production des informations correspondantes. Si la Cour a considéré qu'il ne lui appartenait pas de spéculer sur la nature de ces informations, elle a constaté que le requérant ne pouvait exclure que, s'il ressortait de ces documents qu'il avait perçu d'autres revenus n'ayant pas été imposés, il pouvait être accusé de l'infraction de soustraction fiscale. Eu égard à l'insistance avec laquelle les autorités fiscales internes ont tenté de parvenir à leur but, la Cour est demeurée sceptique quant à l'argument du Gouvernement selon lequel on ne pouvait affirmer que les autorités étaient allées à la « pêche aux informations » ( ibidem , § 69). Dans ces conditions, la Cour a conclu qu'il y avait eu violation du droit consacré par l'article 6 § 1 de la Convention de ne pas contribuer à sa propre incrimination. 72 . Dans sa décision Allen c. Royaume-Uni (n o 76574/01, CEDH 2002 ■ VIII), la Cour a considéré que l'obligation faite au requérant de fournir une déclaration de ses avoirs à l'administration fiscale ne soulevait aucun problème

sous l'angle de l'article 6 § 1, même si une pénalité distincte était attachée au défaut de cette déclaration. La Cour a distingué l'affaire Allen de l'affaire J.B. c. Suisse (arrêt précité) eu égard au fait que, dans la première, le requérant n'avait pas été poursuivi pour ne pas avoir donné d'informations pouvant contribuer à sa propre incrimination dans une affaire pénale en cours ou à venir, mais pour avoir établi une déclaration de revenus inexacte, ce qui constituait en soi une infraction. La Cour a dit que le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination n'interdisait pas en soi le recours à des pouvoirs coercitifs pour obliger un contribuable à produire des informations sur sa situation financière afin de permettre aux autorités fiscales de déterminer l'exacte assiette de l'impôt. Elle a relevé que l'obligation de révéler ses revenus et son capital aux fins de la détermination de l'assiette de l'impôt et du calcul de celui-ci était une caractéristique commune aux systèmes fiscaux des États contractants, dont il serait difficile d'envisager le fonctionnement efficace en l'absence de cette obligation. La Cour a noté que « le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination ne confère pas une immunité générale quant aux actes motivés par la volonté d'échapper à un contrôle fiscal ». Elle a adopté ce même raisonnement dans la décision King c. Royaume-Uni (n o 13881/02, 8 avril 2003), qui portait également sur une pénalité infligée au requérant pour déclaration fiscale inadéquate. 73 . Dans l'affaire Chambaz (arrêt précité), deux amendes avaient été infligées au requérant au motif qu'il avait refusé de se conformer à la demande des autorités suisses, lesquelles réclamaient qu'il produise l'ensemble des documents concernant ses relations d'affaires avec une société et les banques qui détenaient des avoirs pour le compte de cette société. Alors que la procédure de contestation de ces amendes était encore pendante, les autorités fiscales fédérales avaient ouvert une enquête contre le requérant pour soustraction fiscale. Invoquant l'article 6 § 1, le requérant se plaignait d'une violation de son droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination, violation qui tenait selon lui au fait qu'il s'était vu infliger des amendes en raison de son refus de communiquer les documents réclamés, lesquels auraient pu être utilisés contre lui dans le cadre de l'enquête pour soustraction fiscale. Sur ce point, la Cour a constaté qu'en infligeant des amendes au requérant, les autorités avaient fait pression sur lui pour qu'il leur soumette des documents qui auraient fourni des informations sur son revenu et sa fortune. Tout en estimant qu'il ne lui appartenait pas de spéculer sur la nature de ces informations, la Cour a considéré que le requérant ne pouvait exclure que toute information relative à des revenus supplémentaires de sources non imposées l'exposait à être accusé d'avoir commis l'infraction de soustraction fiscale et était de nature à compromettre sa position dans l'enquête pour soustraction fiscale ( *ibidem* , §§ 53-54). Bien que, dans son rappel des principes généraux ( *ibidem* , § 52), elle ait fait référence à l'arrêt Saunders (précité, §§ 68-69), la Cour n'a pas mentionné la distinction établie dans cet arrêt entre les éléments dont l'existence était dépendante de la volonté de la personne concernée, tels que les réponses à des questions posées, et les éléments, tels que les documents préexistants, dont l'existence est indépendante de la volonté de cette personne. Elle a conclu que, dans les circonstances particulières de l'affaire, il y avait eu violation de l'article 6 § 1. Résumé de la jurisprudence susmentionnée 74 . Pour qu'un problème se pose sur le terrain du droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination, il faut tout d'abord que la personne concernée ait subi une forme de coercition ou de contrainte. Deuxièmement, il faut ou bien qu'une procédure pénale soit pendante ou à venir contre cette personne (autrement dit qu'il y ait une « accusation en matière pénale » au sens autonome de l'article 6 § 1) ou bien que des informations incriminantes obtenues sous la contrainte hors du cadre d'une procédure pénale soient utilisées dans des poursuites pénales ultérieures (paragraphe 65 ci-dessus).

Ainsi peuvent être résumées les deux conditions d'application du droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination (voir, par exemple, *Eklund c. Finlande* (déc.), n° 56936/13, § 51, 8 décembre 2015). 75 . Lorsque ces conditions sont remplies, il est nécessaire de déterminer si l'utilisation d'éléments de preuve obtenus par des moyens de coercition ou de contrainte doit néanmoins être considérée comme échappant à la protection offerte par le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination. Ainsi qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour, ce droit porte essentiellement sur le respect de la volonté d'un accusé de garder le silence. Dans les cas où les autorités ont recours à des méthodes coercitives dans le but de contraindre un accusé à répondre à des questions ou à faire des aveux, oralement ou par écrit, il est clair que la volonté de l'accusé de garder le silence n'est pas respectée et, partant, que le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination trouve à s'appliquer. Cependant, ce droit ne s'étend pas à l'utilisation, dans le cadre d'une procédure pénale, d'éléments obtenus auprès d'un accusé par des méthodes coercitives lorsque l'existence de ces éléments est indépendante de la volonté de l'accusé (paragraphe 67 ci-dessus). 76 . En ce qui concerne l'utilisation de preuves documentaires obtenues sous la menace de sanctions dans le cadre d'affaires relevant du droit financier, il peut être déduit de la jurisprudence de la Cour (paragraphe 69 ■ 73 ci-dessus) qu'une telle utilisation ne relève pas du champ d'application de la protection offerte par le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination lorsque les autorités sont en mesure de montrer qu'elles ont exercé cette coercition dans le but d'obtenir des documents spécifiques préexistants (mais non pas des documents créés aux fins de la procédure pénale du fait même de cette coercition) qui présentent une pertinence pour l'enquête en question et dont l'existence est connue des autorités. Cette situation doit être distinguée de celle dans laquelle les autorités tentent de contraindre une personne à fournir des éléments de preuve relatifs à des infractions qu'elle est soupçonnée d'avoir commises en la forçant à communiquer des documents dont elles supposent qu'ils existent, sans en être certaines ( *Funke* , § 44, et *J.B. c. Suisse* , § 69, tous deux précités). La Cour a qualifié pareilles démarches de « pêche aux informations ». Elle considère qu'à cet égard, il est possible d'établir un parallèle avec les preuves testimoniales : lorsqu'une personne fait une déclaration par laquelle elle s'incrimine elle-même, elle fournit là aussi aux autorités des informations dont les autorités n'avaient pas encore connaissance. Lorsque pareille déposition est faite sous la contrainte ou la coercition, une question se pose sur le terrain du droit à ne pas contribuer à sa propre incrimination puisque, comme il a été exposé ci-dessus (paragraphe 66), dans toute affaire pénale il incombe aux autorités de poursuite d'apporter la preuve de la culpabilité sans recourir à des éléments de preuve obtenus par le recours à de telles méthodes. 77 . Enfin, il découle de la jurisprudence qu'indépendamment du fait que les autorités aient ou non eu connaissance de l'existence des éléments de preuve en cause (qu'ils soient documentaires ou d'une autre nature), pareil élément relève toujours du champ d'application de la protection offerte par le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination s'il a été obtenu par des méthodes contraires à l'article 3 (paragraphe 67 ci-dessus). 78 . Si les conditions d'application du droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination sont remplies (paragraphe 74 ci-dessus) et si l'utilisation d'éléments de preuve obtenus par la contrainte ou la coercition relève du champ d'application de la protection offerte par ce droit (paragraphe 75-76 ci-dessus), il faut examiner si la procédure n'a pas vidé ce droit de sa « substance même », c'est-à-dire évaluer les effets de l'utilisation desdits éléments sur l'équité globale de la procédure. À cette fin, il est nécessaire de considérer tour à tour les facteurs suivants, exposés au paragraphe 68 ci-dessus : la nature et le degré de la contrainte au moyen de laquelle les

éléments de preuve ont été obtenus ; l'existence de garanties pertinentes dans le cadre de la procédure ; et l'utilisation qui est faite des éléments ainsi obtenus. b) Application de ces principes au cas d'espèce 79 . En l'espèce, la Cour note que le requérant se plaint de s'être vu enjoindre par décision de justice, en méconnaissance selon lui de son droit à ne pas contribuer à sa propre incrimination, de fournir aux autorités fiscales internes, sous peine d'astreinte, certains documents qui ont ensuite été utilisés dans le cadre d'une procédure fiscale au terme de laquelle des amendes lui ont été infligées (paragraphe 55 ci-dessus). Invoquant la jurisprudence de la Cour, il soutient qu'il n'existait pas de raison de conclure que cette situation ne relevait pas du champ d'application de la protection offerte par le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination (paragraphe 56 ci-dessus). 80. La Cour observe tout d'abord que les documents communiqués par le requérant étaient les suivants : premièrement, deux formulaires remplis par le requérant dans lesquels il indiquait avoir détenu un compte auprès de la banque X au Luxembourg et, deuxièmement, des relevés bancaires et des résumés de portefeuille correspondant à ce compte (paragraphe 19 ci-dessus). 81. Cependant, aucun élément du dossier n'indique que les autorités aient utilisé ces deux formulaires pour établir l'existence de l'intention frauduleuse de la part du requérant, qui est une condition pour l'infliction ou la réévaluation d'une amende fiscale telle que celle en cause (paragraphe 21, 24, 27 et 35 ci-dessus). En effet, la Cour de cassation a expressément déclaré que ces formulaires n'avaient pas été utilisés aux fins de l'infliction de l'amende fiscale (paragraphe 31 ci-dessus, point 2.3.5.). La procédure interne portait uniquement sur l'utilisation des relevés bancaires et des résumés de portefeuille ayant été établis par la banque X et se rapportant à un compte dont il avait été établi que le requérant était l'un des titulaires. Dans ces conditions, la question d'une atteinte au droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination ne se pose pas relativement aux formulaires communiqués par le requérant. 82. Examinant si les conditions préalables à l'applicabilité du droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination sont remplies en ce qui concerne l'utilisation des relevés bancaires et des résumés de portefeuille, la Cour relève tout d'abord qu'à la date à laquelle le juge des mesures provisoires a enjoint au requérant, sous peine d'astreinte, de communiquer des documents relatifs aux comptes bancaires détenus par lui à l'étranger après le 31 décembre 1995 (paragraphe 18 ci-dessus), une amende fiscale lui avait déjà été infligée pour méconnaissance des obligations découlant pour lui de l'article 47 de la Loi fiscale relativement à l'impôt sur le capital au titre de l'année 1996 (paragraphe 13 ci-dessus). Elle observe ensuite que même s'il est sans doute vrai que cette injonction n'était pas directement liée à l'établissement de l'imposition complémentaire sur le capital et à l'amende fiscale déjà infligée, il n'en demeure pas moins que la procédure d'opposition intentée par le requérant relativement à ces deux éléments, qui était pendante, avait été suspendue dans l'attente de l'issue de la procédure en référé (paragraphe 20 ci-dessus). Du fait de cette suspension, l'Inspecteur des impôts a ensuite pu, dans la décision qu'il a rendue concernant l'opposition formée par le requérant contre l'imposition complémentaire et l'amende y afférente au titre de l'année 1996 (paragraphe 13 ci-dessus), utiliser les relevés bancaires et les résumés de portefeuille que l'intéressé avait transmis pour se conformer à l'injonction prononcée par le juge des mesures provisoires. 83. Comme la Cour l'a constaté ci-dessus (paragraphe 47), les procédures relatives à l'opposition formée par le requérant contre l'amende fiscale qui lui avait été infligée et aux recours qu'il avait ensuite formés relevaient du champ d'application du volet pénal de l'article 6. Par ailleurs, les relevés bancaires et les résumés de portefeuille qui ont été utilisés pour la réévaluation du montant de l'amende ont été obtenus du requérant par la contrainte, plus précisément au moyen de

l'injonction de communication d'informations que le juge des mesures provisoires a prononcée en l'assortissant d'une astreinte d'un montant substantiel (paragraphe 18 ci ■ dessus). Dans ces conditions, la Cour rappelle que l'article 6 § 1 (et donc également le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination) s'applique à l'intégralité des procédures tendant à la détermination du « bien-fondé [d'une] accusation en matière pénale », et notamment aux procédures conduisant au prononcé d'une peine ( Phillips c. Royaume-Uni , n o 41087/98, § 39, CEDH 2001-VII, et Aleksandr Dementyev c. Russie , n o 43095/05, § 23, 28 novembre 2013). Les deux conditions préalables requises pour que le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination trouve à s'appliquer sont donc réunies en l'espèce (paragraphe 74 ci-dessus). 84. La Cour va donc examiner si l'utilisation des relevés bancaires et des résumés de portefeuille entre dans le champ d'application de la protection offerte par ce droit (paragraphe 75 ■ 76 ci-dessus). 85. Il ne fait pas de doute que ces documents étaient préexistants à la demande de communication. La Cour considère en outre que les autorités avaient connaissance de leur existence puisqu'il avait déjà été établi avant cette demande que le requérant avait détenu un compte bancaire au Luxembourg à l'époque pertinente (paragraphe 6 et 12 ci-dessus). Partant, on ne saurait dire que les autorités se sont lancées dans une opération de « pêche aux informations » lorsqu'elles ont engagé une procédure en référé dans le but d'obtenir une injonction propre à contraindre le requérant à produire certains documents ayant trait à ce compte bancaire (paragraphe 17 ci-dessus). En outre, l'injonction ensuite prononcée par le juge des mesures provisoires indiquait expressément les documents que le requérant était tenu de fournir (paragraphe 18 ci-dessus). Cette espèce peut donc être distinguée de l'affaire J.B. c. Suisse (dans laquelle il était demandé au requérant de soumettre l'ensemble des documents dont il disposait concernant certaines sociétés ; paragraphe 71 ci-dessus) et de l'affaire Chambaz (dans laquelle le requérant s'était vu infliger une amende au motif qu'il avait refusé de se conformer à la demande des autorités suisses, qui réclamaient qu'il produise l'ensemble des documents concernant ses relations d'affaires avec une société particulière et avec les banques qui détenaient des avoirs pour le compte de cette société ; paragraphe 73 ci-dessus). Enfin, l'infliction d'une astreinte que le requérant aurait dû acquitter s'il ne s'était pas conformé à l'injonction prononcée par le juge des mesures provisoires (paragraphe 18 ci ■ dessus) ne peut s'analyser en un traitement contraire à l'article 3 de la Convention (paragraphe 77 ci-dessus). 86. Pour les raisons susmentionnées, la Cour considère que, dans les circonstances de l'espèce, l'utilisation qui a été faite des relevés bancaires et des résumés de portefeuille relatifs au compte détenu par le requérant auprès de la banque X ayant été communiqués par celui-ci en exécution d'une injonction prononcée sous peine d'astreinte n'entre pas dans le champ d'application de la protection offerte par le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination. Dans ces conditions, la Cour n'a aucune raison de procéder à l'examen mentionné au paragraphe 78 ci-dessus. 87. À la lumière des considérations qui précèdent, la Cour conclut qu'on ne saurait dire que l'utilisation des documents susmentionnés a privé le requérant d'un procès équitable. 88. Partant, la Cour conclut qu'il n'y a pas eu violation de l'article 6 § 1 de la Convention.