

En l'affaire Miailhe c. France (n° 2) (1)

La Cour européenne des Droits de l'Homme, constituée,  
conformément à l'article 43 (art. 43) de la Convention de sauvegarde  
des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales ("la Convention")  
et aux clauses pertinentes de son règlement A (2), en une chambre  
composée des juges dont le nom suit:

MM. R. Bernhardt, président,  
L.-E. Pettiti,  
C. Russo,  
N. Valticos,  
Mme E. Palm,  
MM. R. Pekkanen,  
A.N. Loizou,  
P. Jambrek,  
P. Kuris,

ainsi que de MM. H. Petzold, greffier, et P.J. Mahoney, greffier  
adjoint,

Après en avoir délibéré en chambre du conseil les 28 mars et  
27 août 1996,

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

---

Notes du greffier

1. L'affaire porte le n° 47/1995/553/639. Les deux premiers chiffres  
en indiquent le rang dans l'année d'introduction, les deux derniers la  
place sur la liste des saisines de la Cour depuis l'origine et sur  
celle des requêtes initiales (à la Commission) correspondantes.

2. Le règlement A s'applique à toutes les affaires déferées à la Cour  
avant l'entrée en vigueur du Protocole n° 9 (P9) (1er octobre 1994) et,  
depuis celle-ci, aux seules affaires concernant les Etats non liés par  
ledit Protocole (P9). Il correspond au règlement entré en vigueur le  
1er janvier 1983 et amendé à plusieurs reprises depuis lors.

---

## PROCEDURE

1. L'affaire a été déferée à la Cour par la Commission européenne  
des Droits de l'Homme ("la Commission") le 29 mai 1995, dans le délai  
de trois mois qu'ouvrent les articles 32 par. 1 et 47 de la Convention  
(art. 32-1, art. 47). A son origine se trouve une requête  
(n° 18978/91) dirigée contre la République française et dont un  
ressortissant de cet Etat, M. William Miailhe, qui possède également  
la nationalité philippine, avait saisi la Commission le  
16 septembre 1991 en vertu de l'article 25 (art. 25).

La demande de la Commission renvoie aux articles 44 et 48

(art. 44, art. 48) ainsi qu'à la déclaration française reconnaissant la juridiction obligatoire de la Cour (article 46) (art. 46). Elle a pour objet d'obtenir une décision sur le point de savoir si les faits de la cause révèlent un manquement de l'Etat défendeur aux exigences de l'article 6 par. 1 de la Convention (art. 6-1).

2. En réponse à l'invitation prévue à l'article 33 par. 3 d) du règlement A, le requérant a manifesté le désir de participer à l'instance et désigné ses conseils (article 30).

3. La chambre à constituer comprenait de plein droit M. L.-E. Pettiti, juge élu de nationalité française (article 43 de la Convention) (art. 43), et M. R. Bernhardt, vice-président de la Cour (article 21 par. 4 b) du règlement A). Le 8 juin 1995, le président de la Cour, M. R. Ryssdal, a tiré au sort le nom des sept autres membres, à savoir M. B. Walsh, M. C. Russo, M. N. Valticos, Mme E. Palm, M. A.N. Loizou, M. P. Jambrek et M. P. Kuris, en présence du greffier (articles 43 in fine de la Convention et 21 par. 5 du règlement A) (art. 43). Ultérieurement, M. R. Pekkanen, suppléant, a remplacé M. Walsh, empêché (articles 22 par. 1 et 24 par. 1).

4. En sa qualité de président de la chambre (article 21 par. 6 du règlement A), M. Bernhardt a consulté, par l'intermédiaire du greffier, l'agent du gouvernement français ("le Gouvernement"), l'avocat du requérant et le délégué de la Commission au sujet de l'organisation de la procédure (articles 37 par. 1 et 38). Conformément à l'ordonnance rendue en conséquence, le greffier a reçu les mémoires du requérant et du Gouvernement les 20 et 28 novembre 1995 respectivement. Le 1er février 1996, le secrétaire de la Commission a indiqué que le délégué n'entendait pas y répondre par écrit.

Les 13 décembre 1995 et 22 janvier 1996, la Commission a produit les pièces de la procédure suivie devant elle; le greffier l'y avait invitée sur les instructions du président.

5. Ainsi qu'en avait décidé ce dernier, les débats se sont déroulés en public le 26 mars 1996, au Palais des Droits de l'Homme à Strasbourg. La Cour avait tenu auparavant une réunion préparatoire.

Ont comparu:

- pour le Gouvernement

MM. M. Perrin de Brichambaut, directeur des affaires juridiques au ministère des Affaires étrangères, agent,  
B. Nedelec, magistrat détaché à la direction des affaires juridiques du ministère des Affaires étrangères,  
E. Bourgoïn, directeur divisionnaire des impôts, service du contentieux du ministère du Budget,  
B. Hacquin, directeur départemental des impôts, mis à la disposition du ministère de la Justice, conseils;

- pour la Commission

M. J.-C. Soyer,

délégué;

- pour le requérant

Mes D. Baudin, avocat au Conseil d'Etat  
et à la Cour de cassation,

F. Goguel, avocat à la cour d'appel de Paris, conseils.

La Cour a entendu M. Soyer, Me Baudin, Me Goguel et  
M. Perrin de Brichambaut.

EN FAIT

I. Les circonstances de l'espèce

6. M. Miailhe possède la double nationalité française et philippine. Il a exercé des fonctions de consul honoraire des Philippines à Bordeaux de 1960 à mai 1983 et s'occupait aussi du consulat de ce pays à Toulouse.

A. La genèse de l'affaire: les poursuites douanières

7. Les 5 et 6 janvier 1983, des agents des douanes saisirent près de 15 000 documents à la résidence bordelaise du requérant, dans des locaux abritant le siège de sociétés qu'il dirigeait et le consulat de la République des Philippines. Ils agissaient dans le cadre d'une enquête en matière de contrôle des changes qui portait notamment sur le point de savoir si le requérant, ainsi que sa mère, devaient passer pour résidents en France.

Ouverte sur plainte du directeur des enquêtes douanières du chef de constitution et détention irrégulières d'avoirs à l'étranger, l'information judiciaire aboutit à un jugement du tribunal correctionnel du 2 décembre 1992 déclarant "l'action publique et l'action tendant à l'application des sanctions douanières éteintes par l'abrogation de la loi pénale à l'encontre des époux Miailhe" et ordonnant la restitution des documents saisis. Celle-ci eut lieu en janvier 1993.

8. M. Miailhe contesta devant les organes de Strasbourg la régularité des saisies douanières menées en application des articles 64 et 454 du code des douanes. Cette procédure déboucha sur deux arrêts de la Cour européenne des Droits de l'Homme concluant, le premier, à la violation de l'article 8 de la Convention (art. 8) au motif que les visites domiciliaires et les saisies opérées par les agents des douanes, en l'absence d'un mandat judiciaire, avaient porté atteinte à la vie privée du requérant, de sa mère et de son épouse, et, le second, au versement par la France à M. Miailhe de 50 000 francs français (FRF) pour dommage moral et de 60 000 FRF pour frais et dépens (voir les arrêts Miailhe c. France (n° 1) du 25 février 1993, série A n° 256-C, et du 29 novembre 1993, série A n° 277-C).

## B. La procédure administrative de contrôle fiscal

9. Le 4 mars 1983, la direction nationale des enquêtes fiscales adressa au requérant un avis de vérification approfondie de sa situation fiscale d'ensemble concernant ses revenus au titre des années 1979, 1980, 1981 et 1982.

M. Mialhe se considérant comme domicilié fiscalement aux Philippines et, partant, non redevable de l'impôt à l'Etat français, l'administration fiscale lui demanda de produire copie de ses bulletins d'imposition aux Philippines et des pièces permettant d'identifier tous les comptes bancaires ouverts à son nom tant en France qu'à l'étranger.

Le 20 avril 1983, M. Mialhe répondit qu'il lui était impossible de transmettre certains des documents retenus par les douanes et dont il avait demandé la restitution.

10. Au courant du mois de mai 1983, l'agent vérificateur des impôts exerça le droit de communication prévu aux articles L.81 et suivants du livre des procédures fiscales et 64A du code des douanes.

Il consulta auprès de ses homologues douaniers les 9 478 pièces définitivement retenues et cotées par l'administration des douanes et fit copie de 1 200 à 1 300 de ces documents.

11. Le 9 février 1984, l'agent vérificateur sollicita des autorités philippines l'assistance administrative prévue par l'article 26 de la convention fiscale franco-philippine du 9 janvier 1976 "tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôt sur le revenu" (paragraphe 27 ci-dessous).

Il eut communication le 21 mars 1985 de quarante et un feuillets concernant des déclarations et annexes du requérant et de sa mère pour les années 1980 et 1982, de vingt-sept feuillets relatifs aux déclarations, états financiers y attachés et certificats de l'expert comptable de la société AMIBU gérée par l'intéressé au titre des exercices 1979, 1980 et 1981, et de trois feuillets concernant une situation comptable provisoire et un état de rapprochement des soldes des comptes bancaires au 15 septembre 1982.

Ces pièces étaient parvenues le 8 novembre 1984 à l'administration centrale des impôts, à Paris.

12. Au terme de la procédure de vérification fiscale, M. Mialhe se vit notifier quatre redressements: le 22 décembre 1983 pour l'année 1979, le 4 décembre 1984 pour l'année 1980, le 19 février 1985 pour l'année 1981 et le 12 mars 1985 pour l'année 1982. L'administration revint sur les avis concernant les années 1979, 1980 et 1981, une première fois le 16 juillet 1985, au vu des observations du requérant, puis le 8 novembre 1985, pour substitution de motifs.

13. Pour chaque catégorie de procédures, administrative, fiscale et

pénale, les pièces pertinentes à analyser n'étaient pas toutes les mêmes puisqu'il s'agissait d'exercices fiscaux différents, d'assiettes d'impôts diverses, de non-déclaration ou d'impositions foncières et agricoles distinctes de l'imposition générale sur le revenu que la controverse sur la résidence fiscale concernait plus spécialement.

### C. La contestation des impositions devant les juridictions administratives

14. M. Mialhe contesta devant les juridictions de l'ordre administratif, ès qualités de juge de l'impôt, les redressements fiscaux imposés au titre des années 1979 à 1982, en introduisant un recours fondé en partie sur le caractère non contradictoire de l'instruction au plan fiscal de son dossier.

Par un jugement du 12 décembre 1991, le tribunal administratif de Bordeaux considéra que le requérant ne démontrait pas avoir expressément demandé à l'administration des impôts la communication des documents sur lesquels elle aurait fondé les redressements pour les années 1980, 1981 et 1982 et ordonna un supplément d'instruction sur ce point. Quant au redressement imposé pour l'année 1979, le tribunal constata en revanche que l'administration avait omis de faire droit à une demande de communication du conseil du requérant et accorda de ce fait au requérant la décharge des impositions supplémentaires dans la catégorie des revenus des capitaux mobiliers et en matière de revenus d'origine indéterminée au titre de cette année. La cour administrative d'appel de Bordeaux rejeta l'appel du ministre du Budget portant sur la décharge d'impôt accordée pour la seule année 1979.

Le jugement du tribunal se trouve aujourd'hui soumis à l'examen du Conseil d'Etat en tant que juge de cassation. Le tribunal administratif ne s'est pas encore prononcé au fond sur les rappels d'impôts afférents aux années 1980, 1981 et 1982.

15. Dans le cadre d'une autre instance opposant la société AMIBU dirigée par le requérant à l'administration des impôts, la cour administrative d'appel de Bordeaux releva que l'imposition contestée par la société était en partie établie sur des documents saisis par les douanes dans des conditions jugées contraires à l'article 8 de la Convention (art. 8). Par un arrêt du 15 juin 1995, elle accueillit la requête de la société en décharge d'impositions en ces termes:

"Considérant que, si l'irrégularité de la saisie, dans le cadre d'une procédure diligentée au titre d'une autre législation, de documents sur la base desquels le service des impôts, usant de son droit de communication, a établi les impositions est sans incidence sur la régularité de la procédure d'imposition, cette irrégularité est de nature à priver de toute valeur probante lesdits documents, y compris en tant qu'ils ont révélé au service que le contribuable était

en situation d'être taxé d'office; que, lorsqu'un organe juridictionnel international institué par un traité ou accord

international régulièrement ratifié ou approuvé a statué sur la non-conformité de la saisie des documents audit traité ou accord, le juge de l'impôt doit regarder les documents saisis comme dénués de valeur probante (...)"

#### D. Les poursuites pénales pour fraude fiscale

16. Le 15 avril 1986, la commission des infractions fiscales (CIF) se déclara favorable au dépôt d'une plainte tendant à l'application de sanctions pénales en matière d'impôts, conformément à l'article L.228 du livre des procédures fiscales (paragraphe 29 ci-dessous).

En conséquence, la direction générale des impôts déposa une plainte avec constitution de partie civile contre l'intéressé, pour fraude fiscale au titre des années 1981 et 1982. Elle lui reprochait de n'avoir pas souscrit de déclaration générale des revenus pour 1981 et d'avoir minoré ses revenus agricoles pour 1982.

17. L'administration joignit à sa plainte une partie des documents communiqués par les services douaniers. Elle n'y annexa alors aucune des pièces transmises par les autorités philippines, bien que le rapport de synthèse de l'agent vérificateur versé au dossier de l'instruction mentionnât la correspondance entre les autorités françaises et philippines.

Le juge d'instruction entendit sur ce point l'agent des impôts qui en référa à son administration centrale. Il put ensuite informer le juge que l'administration avait hésité à produire dans une procédure pénale des documents que l'autorité judiciaire n'aurait pu se procurer elle-même. Sur demande du magistrat, l'agent versa au dossier les pièces en provenance des Philippines que lui fournit son administration, soit les seuls documents concernant M. Miailhe pour les faits retenus dans la prévention. Les pièces non versées intéressaient Mme Miailhe et la société AMIBU qui n'étaient pas en cause et, en ce qui concerne le prévenu, les années 1980 et 1982 qui n'étaient pas visées par les poursuites de défaut de déclaration.

18. Le 6 mai 1988, le juge d'instruction renvoya devant le tribunal correctionnel de Bordeaux le requérant, prévenu de s'être frauduleusement soustrait à l'établissement et au paiement partiels de l'impôt sur le revenu dû au titre des années 1981 et 1982 "en s'abstenant de faire certaines déclarations catégorielles (pour les revenus de capitaux mobiliers "RCM" et les bénéfices industriels et commerciaux "BIC", article 92 du code général des impôts) dans les délais prescrits (pour 1981), et en omettant une fraction de ses revenus agricoles et fonciers dans ses déclarations (pour 1981 et 1982), dissimulant ainsi volontairement dans ses déclarations globales une partie des sommes sujettes à l'impôt".

##### 1. Devant le tribunal correctionnel de Bordeaux

19. Avant toute défense au fond, M. Miailhe déposa des conclusions visant à faire constater la nullité de la plainte de l'administration fiscale et de la procédure d'instruction. Il

soutenait que les saisies opérées par les douanes étaient nulles, que le principe du contradictoire n'avait pas été respecté par l'administration et que celle-ci aurait, notamment au stade de l'instruction, dissimulé des pièces à l'autorité judiciaire et formulé des affirmations mensongères.

Il versa lui-même certains documents qu'il avait pu se procurer auprès des autorités philippines: la demande des services fiscaux français à leurs homologues philippins, la réponse des services philippins indiquant que les époux Miailhe avaient leur domicile fiscal aux Philippines pour 1980 et 1982, des renseignements concernant la société AMIBU, des pièces bancaires non traduites, un certificat d'un comptable agréé attestant que la déclaration fiscale de M. Miailhe pour 1982 était sincère, un état de ses revenus et dépenses pour 1982, un tableau d'amortissement pour 1981, un état de ses revenus pour 1981, sa déclaration de revenus souscrite aux Philippines pour 1981 et une déclaration de revenus pour 1982.

20. Le 11 janvier 1989, le tribunal correctionnel rendit son jugement.

Il commença par rejeter l'ensemble des exceptions préliminaires de M. Miailhe.

Au sujet de la première, il rappela que, sur recours de l'intéressé relatif au bien-fondé de ces saisies, la Cour de cassation avait confirmé un arrêt de la cour d'appel de Paris disant "que les fonctionnaires des douanes n'ont pas excédé leurs pouvoirs et qu'il n'existait aucune violation manifeste et délibérée d'une liberté individuelle"; les saisies douanières entraient dans les prévisions du paragraphe 2 de l'article 8 de la Convention (art. 8-2) et les pièces saisies avaient été régulièrement communiquées à l'administration fiscale.

Il répondit à la deuxième exception en ces termes:

"(...) en vertu du principe de l'indépendance des procédures fiscales et pénales, le juge [pénal] ne peut apprécier la nullité d'une procédure fiscale. La seule exception apportée à ce principe relève de l'article L.47 du livre des procédures fiscales (...). Cet article sanctionne sous peine de nullité de la procédure l'avis de vérification qui ne mentionnerait pas que le contribuable ait la faculté de se faire assister par un conseil de son choix. Comme le prévenu ne conteste pas que cette information lui ait été donnée, il ne peut invoquer aucun autre argument en vue de faire prononcer par la juridiction pénale la nullité de la procédure fiscale."

Quant à la dernière exception, le tribunal constata, au vu des pièces produites par le requérant à l'audience, que les lettres et documents échangés par les autorités françaises et philippines ne figuraient pas au dossier et conclut sur ce point:

"(...) L'omission de verser aux débats une partie des documents

importants pour la défense du prévenu et qui ont été réclamés dans leur intégralité par le juge d'instruction constitue une violation de ses droits.

Cette violation des droits de la défense ne saurait cependant entraîner la nullité de la procédure antérieure. En effet, en produisant ces documents à l'audience le prévenu a pu s'expliquer sur leur contenu et provoquer leur examen contradictoire. Cette violation de ses droits n'a donc pas eu pour effet de porter atteinte à ses intérêts."

21. Statuant sur le point de savoir si M. Miailhe était tenu de déclarer en France ses revenus catégoriels et s'il s'était soustrait de mauvaise foi au paiement de cet impôt pour l'année 1981, le tribunal regarda le requérant comme fiscalement domicilié en France à l'époque, tant du point de vue du droit français que de la convention franco-philippine. Pour juger de la mauvaise foi, il s'appuya notamment sur un manuscrit de M. Miailhe, reproduit dans le rapport de vérification fiscale, et sur l'attitude que l'intéressé avait adoptée en ne fournissant qu'à l'audience l'intégralité de sa déclaration de 1981, présentée au vérificateur avec des chiffres blanchis.

Au sujet des revenus agricoles et fonciers non déclarés pour les années 1981 et 1982, le tribunal constata que le requérant s'était prêté de l'argent à lui-même à travers les comptes bancaires de ses sociétés et avait déduit ensuite de son revenu agricole les frais financiers et pertes sur change. Il réalisait ainsi un déficit fiscal pour ces années et exportait légalement ses capitaux par le biais des remboursements.

Le tribunal en conclut que M. Miailhe avait personnellement mis en place des mécanismes frauduleux destinés à éviter son assujettissement à l'impôt et le paiement en France. Il le condamna à trois ans d'emprisonnement, dont six mois ferme, et à 150 000 FRF d'amende. La publication par extraits du jugement fut ordonnée au Journal officiel français ainsi que dans les quotidiens Le Monde, Le Figaro et Sud-Ouest.

2. Devant la cour d'appel de Bordeaux

22. Le prévenu fit appel et reprit devant la cour de Bordeaux les trois exceptions de nullité déjà soulevées, précisant quant à la dernière:

"(...) que s'il a pu se procurer un certain nombre de pièces recélées en les demandant aux autorités philippines, il n'a pu avoir connaissance du plus grand nombre des documents annexés aux correspondances, qu'il en ignore toujours la teneur et n'a pu s'expliquer à leur sujet; en particulier, il n'a pu faire état des pièces recélées devant la commission des infractions fiscales; (...)"

23. La cour d'appel statua par un arrêt du 7 juin 1989.



Joignant les exceptions au fond, elle les écarta en se référant, "pour les deux premières demandes de nullité reprises mais peu soutenues", aux arguments du tribunal correctionnel. Elle repoussa en ces termes la dernière exception concernant la dissimulation de pièces et les affirmations mensongères:

"Ces pièces auraient dû être transmises mais n'apportent aucun élément susceptible d'avoir une quelconque influence sur la décision du tribunal ou sur celle de la cour; pour la plupart, elles n'intéressaient pas Miailhe ou la période envisagée, 1981; (...) les pièces non versées ne présentaient aucun intérêt en la cause et au demeurant elles ont été déposées à l'audience du tribunal et discutées à cette occasion; le même raisonnement, mis à part la discussion des pièces, vaut pour la commission des infractions fiscales; de plus, la nullité de la procédure devant cette commission n'avait pas été demandée en première instance;

en ce qui concerne les très nombreuses autres pièces transmises mais non versées au dossier, leur existence alléguée par [le requérant] n'est pas prouvée et il ne saurait en être tenu aucun compte."

24. Au fond, la cour jugea, quant à la première infraction de non-déclaration de revenus pour 1981, que le requérant avait la qualité de résident fiscal français au regard du seul droit français, la convention franco-philippine ne jouant pas en l'espèce, faute de conflit entre les deux législations nationales. Elle signala que les calculs de l'administration avaient été faits à partir de pièces signées en France par M. Miailhe, qu'elle énuméra. Elle conclut qu'il était de mauvaise foi, à l'examen des notes de celui-ci, saisies et figurant au dossier, et des pièces qu'il avait lui-même versées et qui montraient que, malgré sa qualité prétendue de résident et citoyen philippin, il ne s'était pas plus acquitté de son obligation de déclarer aux Philippines ses revenus mondiaux.

La cour d'appel, qui confirma dans toutes ses dispositions le jugement du tribunal correctionnel, infligea au prévenu trois ans d'emprisonnement, dont dix mois ferme, et une amende de 250 000 FRF.

### 3. Devant la Cour de cassation

25. M. Miailhe forma un pourvoi que la Cour de cassation (chambre criminelle) rejeta le 18 mars 1991.

L'arrêt se lisait ainsi:

"Sur le deuxième moyen de cassation pris de la violation de l'article 8 de la Convention (art. 8) (...)

(...)

Qu'ainsi le moyen ne peut qu'être écarté;

Sur le troisième moyen de cassation pris de la violation (...) de l'article 6 de la Convention (art. 6) (...)

(...)

Attendu, d'une part, que le prévenu s'est borné à soulever, devant les premiers juges avant toute défense au fond, une exception de nullité touchant à la régularité de la procédure de redressement fiscal, laquelle, purement administrative, est étrangère aux poursuites pénales;

Que, dès lors, le moyen en sa première branche, qui invoque pour la première fois devant la Cour de cassation l'exception tirée d'une prétendue nullité de la procédure préalable à l'avis de la commission des infractions fiscales, est irrecevable par application de l'article 385 du code de procédure pénale;

Attendu, d'autre part, que pour refuser de faire droit à l'exception de nullité de la procédure judiciaire, tirée d'une dissimulation par l'administration fiscale de pièces utiles à la défense, la cour d'appel relève que dans le cadre de la convention fiscale franco-philippine du 9 janvier 1976, les autorités françaises ont demandé l'assistance administrative des autorités philippines; que le prévenu soutient que 71 documents ont été ainsi adressés à l'administration française; que le prévenu qui a pu se procurer certains de ces documents, les a versés à l'audience du tribunal; qu'après avoir analysé lesdites pièces, la cour d'appel constate que celles-ci, qui pour la plupart n'intéressaient pas [William] Mialhe ou la période de référence visée à la prévention, ne présentaient aucun intérêt en la cause; qu'au demeurant, elles ont été déposées à l'audience du tribunal et discutées à cette occasion entre les parties; que la cour d'appel ajoute que l'existence des autres pièces prétendument transmises et non versées au dossier n'est pas établie;

Attendu qu'en prononçant comme elle l'a fait, la cour d'appel, qui n'a fondé sa conviction que sur les documents versés aux débats, a donné une base légale à sa décision;

Que le moyen ne peut qu'être également écarté en sa seconde branche."

26. Incarcéré le 18 mars 1991, le requérant bénéficia le 21 juillet suivant d'une mesure de libération conditionnelle. Il fut placé sous contrôle judiciaire jusqu'au 8 novembre 1991.

## II. Le droit international et interne pertinent

### A. La convention franco-philippine du 9 janvier 1976

27. Les gouvernements français et philippin ont signé le 9 janvier 1976 à Kingston une convention "tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts

sur le revenu". Son article 26 ("Echange de renseignements") dispose:

"1. Les autorités compétentes des Etats contractants échangeront les renseignements (renseignements dont elles disposent sur la base de leurs pratiques administratives fiscales respectives et renseignements qu'elles peuvent se procurer par une enquête particulière) nécessaires pour appliquer les dispositions de la présente Convention et celles des lois internes des Etats contractants relatives aux impôts visés par la Convention, en particulier pour prévenir la fraude ou l'évasion relatives à ces impôts. Les renseignements ainsi échangés seront tenus secrets et ne seront communiqués qu'aux personnes et autorités (y compris les tribunaux ou organismes administratifs) chargées de l'établissement, de la perception ou du recouvrement des impôts visés par la présente Convention ou des poursuites, réclamations et recours concernant ces impôts.

2. Les dispositions du paragraphe 1 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à l'un des Etats contractants l'obligation:

a) De prendre des dispositions administratives dérogeant à sa propre législation ou à sa pratique administrative ou à celles de l'autre Etat contractant;

b) De fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa propre législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre Etat contractant;

c) (...)"

## B. Le livre des procédures fiscales

28. La procédure administrative de contrôle fiscal est régie par le livre des procédures fiscales. Aux termes de l'article L.47 de celui-ci,

"Une vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble d'une personne physique au regard de l'impôt sur le revenu ou une vérification de comptabilité ne peut être engagée sans que le contribuable en ait été informé par l'envoi ou la remise d'un avis de vérification.

Cet avis doit préciser les années soumises à vérification et mentionner expressément, sous peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix.

En cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité est remis au début des opérations de constatations matérielles. L'examen au fond des documents comptables ne peut

commencer qu'à l'issue d'un délai raisonnable permettant au contribuable de se faire assister par un conseil."

Le juge de l'impôt, qui en matière d'impôts directs est le juge administratif, a une compétence de principe pour connaître des irrégularités de la procédure administrative de contrôle fiscal. Il veille au respect des garanties accordées au contribuable. Ainsi, "l'autorité de la chose jugée au pénal ne peut faire obstacle à ce que, devant le juge de l'impôt, le contribuable fasse valoir que la vérification dont procèdent les impositions contestées est entachée d'irrégularité" (Conseil d'Etat, 9 avril 1986, n° 22691, Revue de jurisprudence fiscale, juin 1986, n° 625).

29. L'article L.228 du livre des procédures fiscales dispose:

"Sous peine d'irrecevabilité, les plaintes tendant à l'application de sanctions pénales en matière d'impôts directs, de taxes sur la valeur ajoutée et autres taxes sur le chiffre d'affaires, de droits d'enregistrement, de taxes de publicité foncière et de droits de timbre sont déposées par l'Administration sur avis conforme de la commission des infractions fiscales.

La commission examine les affaires qui lui sont soumises par le ministre chargé des finances. Le contribuable est avisé de la saisine de la commission qui l'invite à lui communiquer, dans un délai de trente jours, les informations qu'il jugerait nécessaires.

Le ministre est lié par les avis de la commission."

Aucune disposition législative ou réglementaire n'oblige l'administration fiscale à engager des poursuites pénales pour les infractions visées à l'article 1741 du code général des impôts (Conseil d'Etat, 5 novembre 1980, Droit fiscal 1981, p. 365).

Créée par la loi du 29 décembre 1977 pour accorder de nouvelles garanties aux contribuables, la CIF se compose de six conseillers d'Etat (magistrats de l'ordre administratif) et de six conseillers à la Cour des comptes (magistrats de la juridiction financière). Le Parlement a formellement exclu que la CIF puisse constituer un premier degré de juridiction. Il a refusé que ses avis soient motivés afin d'éviter d'influencer la juridiction judiciaire. Dès lors qu'aucune atteinte n'est portée aux droits de la défense, le contribuable, prévenu du chef de fraude fiscale, est irrecevable à contester devant les juridictions répressives la régularité de la procédure administrative préalable à l'avis favorable de la CIF; le juge pénal doit seulement constater la réalité et la date dudit avis (Cour de cassation, chambre criminelle, 2 décembre 1985, Recueil Dalloz Sirey ("DS"), 1986, p. 489).

Les juridictions pénales qui sont les juges de la fraude fiscale n'ont pour mission que de sanctionner celle-ci. La Cour de cassation a affirmé:

"(...) les poursuites pénales instaurées sur la base de l'article 1741 du code général des impôts et la procédure administrative tendant à la fixation de l'assiette et de l'étendue des impositions sont, par leur nature et leur objet, différentes et indépendantes l'une de l'autre (...) la mission du juge qui se prononce sur une poursuite intentée en vertu de l'article 1741 se borne à rechercher si le prévenu a échappé ou a tenté d'échapper à l'impôt par des manœuvres répréhensibles et pour des sommes dépassant la tolérance légale."  
(chambre criminelle, 9 avril 1970, DS 1970, p. 755)

L'article L.47 sanctionne la violation de ses dispositions par la nullité de la procédure "sans faire aucune distinction entre la procédure administrative et la procédure pénale (...). Cette dernière procédure pouvant trouver son fondement dans les constatations faites par les vérificateurs dans la comptabilité et les documents détenus par un contribuable, l'observation des prescriptions de [l'article L.47] apparaît ainsi comme une garantie essentielle des droits de la défense dont il appartient à la juridiction répressive d'assurer le respect" (Cour de cassation, chambre criminelle, 4 décembre 1978, Venutolo, DS 1979, p. 90). Cependant, "l'appréciation de la régularité de la procédure fiscale n'est pas de la compétence du juge répressif (...). La conséquence tirée par les tribunaux judiciaires de l'inobservation des dispositions de l'article L.47, en ce qu'elle déroge au principe général de la séparation des autorités administratives et judiciaires, est d'interprétation stricte et ne saurait dès lors être étendue au-delà des cas où la loi a entendu expressément la limiter" (Cour de cassation, chambre criminelle, 9 mai 1983, DS 1983, p. 621).

## PROCEDURE DEVANT LA COMMISSION

30. M. Miailhe a saisi la Commission le 16 septembre 1991. Invoquant l'article 6 de la Convention (art. 6), il dénonçait une atteinte au principe de l'égalité des armes lors de la phase administrative de la procédure, antérieure à l'avis de la CIF, et se plaignait de la violation de ses droits de la défense au cours du procès.

31. La Commission a retenu la requête (n° 18978/91) le 6 avril 1994. Dans son rapport du 11 avril 1995 (article 31) (art. 31), elle conclut, par onze voix contre deux, qu'il y a eu violation de l'article 6 par. 1 (art. 6-1). Le texte intégral de son avis et de l'opinion dissidente dont il s'accompagne figure en annexe au présent arrêt (1).

---

### Note du greffier

1. Pour des raisons d'ordre pratique il n'y figurera que dans l'édition imprimée (Recueil des arrêts et décisions 1996-IV), mais chacun peut se le procurer auprès du greffe.

---

## CONCLUSIONS PRESENTEES A LA COUR PAR LE GOUVERNEMENT

32. Dans son mémoire, le Gouvernement demande à la Cour de "bien

vouloir rejeter l'ensemble des griefs soulevés par le requérant".

## EN DROIT

### SUR LA VIOLATION ALLEGUEE DE L'ARTICLE 6 PAR. 1 DE LA CONVENTION (art. 6-1)

33. M. Miailhe se plaint de n'avoir pas eu accès à l'intégralité des pièces détenues par l'administration fiscale, ce qui aurait porté atteinte au principe de l'égalité des armes au cours de la phase administrative antérieure à l'avis de la commission des infractions fiscales (CIF), et aux droits de la défense lors du procès pénal. Il invoque l'article 6 par. 1 de la Convention (art. 6-1), ainsi libellé:

"Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue (...) par un tribunal indépendant et impartial (...) qui décidera (...) du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle (...)"

#### A. Sur les exceptions préliminaires du Gouvernement

34. Le Gouvernement reprend devant la Cour les trois exceptions qu'il a déjà soulevées devant la Commission: la première pour incompatibilité ratione materiae de la requête avec la Convention en ce qu'elle concernerait la procédure de redressement fiscal, la deuxième pour non-épuisement des voies de recours internes quant aux procédures de redressement fiscal et de consultation de la CIF, et la troisième pour défaut de qualité de victime quant au grief de non-communication des documents saisis par les douanes.

Il soutient d'abord que la requête contient deux griefs distincts. La Cour ne pourrait connaître du premier puisqu'il aurait trait à la phase administrative de redressement fiscal et concernerait le refus des autorités fiscales de communiquer les documents saisis par les douanes, refus qui aurait mis M. Miailhe dans l'impossibilité de répondre aux demandes de justification et aux notifications de redressement fiscal. La Commission aurait injustement lié les différentes procédures pourtant indépendantes les unes des autres. La procédure administrative de contrôle fiscal, dont le contentieux relève des juridictions administratives actuellement encore saisies par M. Miailhe d'un même grief de non-communication de documents lors de la procédure de redressement, échapperait à l'article 6 de la Convention (art. 6); elle est étrangère à la procédure administrative menée devant la CIF dont l'avis, certes obligatoire et préalable au dépôt d'une plainte pénale pour fraude fiscale, ne lie pas l'administration et encore moins les juridictions.

En outre, la Cour de cassation ayant déclaré irrecevable le moyen dirigé contre la procédure de consultation de la CIF, la Commission aurait dû rejeter cette partie de la requête.

Enfin, le requérant n'aurait jamais cherché à obtenir aucun des documents saisis par les douanes et relatifs aux années concernées par la présente affaire; il ne pourrait donc se plaindre d'un refus de

l'administration.

Bref, la Cour n'aurait à connaître que de la seule procédure pénale qui a pris fin avec l'arrêt de la Cour de cassation du 18 mars 1991 rendant définitive la condamnation de M. Miailhe pour fraude fiscale.

35. Selon le délégué de la Commission, l'avis favorable de la CIF, sans lequel les juridictions pénales ne pouvaient être valablement saisies, a exercé une influence décisive sur l'issue du procès pénal et M. Miailhe a correctement épuisé les voies de recours en alléguant devant les juridictions internes la nullité de l'ensemble de la procédure préalable à l'avis de la CIF. La procédure suivie devant celle-ci devrait, conformément à la jurisprudence de la Cour dans l'affaire *Imbrioscia c. Suisse* (arrêt du 24 novembre 1993, série A n° 275), présenter les garanties requises par l'article 6 de la Convention (art. 6).

36. Le requérant précise que son grief de non-respect du contradictoire vise la seule procédure de consultation de la CIF, qui fut déterminante pour le procès pénal subséquent. Il ne s'en prend actuellement pas à la procédure strictement fiscale qui n'a pas encore trouvé son épilogue devant les juridictions administratives. Il ajoute avoir constamment sollicité la communication des documents saisis.

37. La Cour note d'emblée que le contentieux administratif de redressement fiscal se trouve actuellement devant le Conseil d'Etat, juge de cassation (paragraphe 14 ci-dessus). Dans cette mesure, l'exception d'incompatibilité *ratione materiae* et l'exception de non-épuisement des voies de recours internes, pour autant que celle-ci concerne ledit contentieux, sont sans objet.

La deuxième exception, tirée du non-épuisement des voies de recours internes quant à la procédure de consultation de la CIF, a déjà été examinée par la Commission qui a décidé de la rejeter. La Cour, qui n'aperçoit aucune raison de s'écarter de l'analyse de la Commission, la rejette à son tour.

Quant à la troisième exception, tirée du défaut de qualité de victime du requérant, elle relève du fond de l'affaire. La Cour la joint donc à celui-ci.

## B. Sur le bien-fondé du grief

38. D'après M. Miailhe, l'article 6 (art. 6) implique que l'administration fiscale ne peut fonder ses poursuites que sur des renseignements loyalement obtenus. Or toutes les pièces utilisées contre lui pour déterminer le lieu de sa résidence principale - coeur du litige - auraient été trouvées parmi les documents irrégulièrement saisis et qui concernaient sa vie privée ou celle de sa famille. Il n'y aurait pas eu accès pour se défendre lors de la procédure administrative, jusques et y compris la décision de la CIF.

Pour l'essentiel, le requérant se dit victime des répercussions

de la violation initiale de l'article 8 de la Convention (art. 8) constatée par la Cour dans l'arrêt Mialhe (n° 1): les autorités poursuivantes auraient rendu inéquitable sa condamnation pénale, fondée quasi exclusivement sur les pièces saisies par les douanes dans des conditions jugées contraires à la Convention.

De plus, l'administration fiscale ne versa qu'au stade de l'instruction pénale, sur injonction du magistrat instructeur et seulement en partie, les pièces qu'elle avait obtenues des services philippins. M. Mialhe demanda verbalement au juge de recueillir la totalité de ces pièces. S'il put lui-même s'en procurer certaines auprès des autorités philippines, il n'eut pas une pièce maîtresse, la lettre dans laquelle les services de ce pays lui reconnaissaient la qualité de résident philippin.

En ne produisant que les documents de nature à conforter sa thèse devant les juges du fond, l'administration l'aurait donc privé des moyens de justifier de sa qualité de résident fiscal aux Philippines et porté atteinte à ses droits de la défense. D'ailleurs, les juges de première instance ont reconnu la réalité de la dissimulation de pièces.

39. La Commission souscrit en substance à la thèse de M. Mialhe. Elle souligne que ce dernier n'a pas été mis en mesure de se faire entendre utilement devant la CIF, puisqu'il s'est vu refuser la communication des documents à charge obtenus par les services des douanes dans des circonstances condamnées par la Cour européenne. En outre, le défaut de production de l'intégralité des pièces fournies par les autorités philippines aurait privé l'intéressé d'un procès équitable.

40. Pour le Gouvernement, la communication entre les services douaniers et les services fiscaux des documents saisis a eu lieu conformément aux dispositions légales nationales et rien ne permettait à l'époque de considérer ces pièces comme illicitement saisies au regard du droit français. D'ailleurs, une décision de principe rendue le 6 décembre 1995 par le Conseil d'Etat infirmerait implicitement la solution adoptée en faveur du requérant par la cour administrative d'appel de Bordeaux (paragraphe 15 ci-dessus): il n'y a pas "contamination des vices de procédure" à l'égard de pièces régulièrement communiquées à l'administration fiscale par l'autorité judiciaire lorsqu'elles ont été ultérieurement annulées par le juge pénal. De plus, M. Mialhe n'aurait jamais demandé la communication des pièces saisies relatives aux procédures et années de redressement concernées. Il n'aurait réclamé que les pièces du dossier de l'assistance philippine.

Combattant ensuite les conclusions de la Commission sur le déroulement de la procédure de consultation préalable au dépôt d'une plainte pour fraude fiscale, le Gouvernement réitère que la CIF est un organe non juridictionnel. Créée afin d'offrir de nouvelles garanties de procédure aux contribuables, elle limite le pouvoir discrétionnaire dont le ministre disposait auparavant; ce dernier est désormais lié en cas d'avis défavorable au dépôt d'une plainte pénale. La CIF statue



en opportunité et son avis, purement consultatif, ne saurait en aucun cas être assimilé à un premier jugement à l'encontre du contribuable.

Quant aux documents philippins, leur existence n'aurait jamais été dissimulée et les seuls qui étaient pertinents pour la cause auraient finalement été versés aux débats. Les juges, qui ont examiné les raisons avancées par l'administration pour expliquer leur non-production, se sont prononcés par des motifs de fait et de droit.

L'ensemble du dossier, qui contenait en outre d'autres pièces, ayant pu être librement discuté par le requérant, et l'égalité des armes ayant été assurée à l'audience de jugement, M. Miailhe ne se serait pas trouvé dans une situation désavantageuse.

41. La Cour relève d'abord que la transmission entre les services douaniers et les services fiscaux des documents saisis par les premiers eut lieu en mai 1983 (paragraphe 10 ci-dessus). Trois ans plus tard, l'administration fiscale déposait une plainte pour fraude fiscale contre M. Miailhe, auquel elle reprochait d'avoir frauduleusement omis de déclarer ses revenus généraux pour 1981 et minoré ses revenus agricoles pour 1982 (paragraphe 16 ci-dessus). Elle lui avait déjà notifié des redressements, le 19 février 1985 pour l'année 1981 et le 12 mars 1985 pour l'année 1982 (paragraphe 12 ci-dessus).

Le requérant se plaint à présent de n'avoir pas eu communication des documents saisis par les douanes en violation de l'article 8 de la Convention (art. 8), pour contester les accusations de fraude par l'apport de la preuve de sa domiciliation fiscale aux Philippines, tant au cours de la procédure pénale que dans la phase préalable à celle-ci devant la CIF.

La Cour rappelle que son arrêt Miailhe (n° 1) au principal est intervenu le 25 février 1993, soit postérieurement à la transmission de pièces entre les douanes et le fisc.

Parmi les correspondances personnelles et documents privés visés dans l'arrêt, ceux qui servirent à l'instruction pénale avaient été joints au rapport de synthèse de vérification fiscale déposé par l'administration à l'appui de sa plainte (paragraphe 17 ci-dessus). L'administration y ajouta, à la requête du juge d'instruction, des documents de source philippine (paragraphe 17 ci-dessus). L'ensemble de ces pièces figurait dans le dossier pénal, auquel le requérant eut accès.

42. Certes, il y manquait alors une partie des documents fournis par les autorités philippines (paragraphe 11 et 17 ci-dessus). Cependant, les pièces pertinentes pour l'affaire pénale furent annexées au dossier en cours d'instruction, à la demande du seul magistrat instructeur.

Sur ce point, le tribunal correctionnel jugea (paragraphe 20 ci-dessus):

"(...) L'omission de verser aux débats une partie de documents importants pour la défense du prévenu et qui ont été réclamés

dans leur intégralité par le juge d'instruction constitue une violation de ses droits.

[Elle] ne saurait cependant entraîner la nullité de la procédure antérieure. En effet, en produisant ces documents à l'audience le prévenu a pu s'expliquer sur leur contenu et provoquer leur examen contradictoire. Cette violation de ses droits n'a donc pas eu pour effet de porter atteinte à ses intérêts."

Quant à la cour d'appel, elle considéra (paragraphe 23 ci-dessus):

"Ces pièces auraient dû être transmises mais n'apportent aucun élément susceptible d'avoir une quelconque influence sur la décision du tribunal ou sur celle de la cour; pour la plupart, elles n'intéressaient pas Mialhe ou la période envisagée, 1981; (...) les pièces non versées ne présentaient aucun intérêt en la cause et au demeurant elles ont été déposées à l'audience du tribunal et discutées à cette occasion; le même raisonnement, mis à part la discussion des pièces, vaut pour la commission des infractions fiscales; (...)

en ce qui concerne les très nombreuses autres pièces transmises mais non versées au dossier, leur existence alléguée par [le requérant] n'est pas prouvée et il ne saurait en être tenu aucun compte."

En versant lui-même certains des documents d'origine philippine (paragraphe 19 ci-dessus), M. Mialhe eut la possibilité d'établir la réalité de ses attaches avec les Philippines; pareille preuve n'était toutefois pertinente qu'à l'égard de la première infraction de non-déclaration de ses revenus généraux pour l'année 1981, car la seconde concernait des revenus agricoles et fonciers qu'il avait déclarés en France.

43. La Cour n'a pas à se substituer aux juridictions nationales compétentes au premier chef pour juger de l'admissibilité des preuves (voir, entre autres, l'arrêt Schenk c. Suisse du 12 juillet 1988, série A n° 140, p. 29, par. 46). Elle doit néanmoins s'assurer que la procédure a revêtu dans son ensemble un caractère équitable, eu égard aux irrégularités éventuellement intervenues avant le renvoi de l'affaire devant les juges du fond, en vérifiant en pareil cas qu'il a pu y être porté remède devant eux (arrêt Imbrioscia précité, p. 14, par. 38).

44. Elle souligne qu'en l'occurrence, les juridictions judiciaires ont, dans la limite de leurs compétences, examiné les exceptions de nullité soulevées par M. Mialhe et les ont écartées.

En outre, il ressort clairement de leurs décisions qu'elles ont fondé leur conviction, notamment quant à la domiciliation fiscale, sur les seules pièces versées aux débats et discutées contradictoirement en audience devant elles, assurant ainsi au requérant un procès

équitable. La non-production de certaines pièces, lors de la procédure de consultation de la CIF ou dans l'instance pénale, n'a donc pas porté atteinte aux droits de la défense de M. Miailhe ou à l'égalité des armes (voir, entre autres, l'arrêt Bendenoun c. France du 24 février 1994, série A n° 284, p. 22, par. 53).

45. Au demeurant, la Cour note que devant la CIF, le contribuable peut, dans les trente jours de la saisine, communiquer les informations qu'il juge nécessaires.

La CIF, consultée sur l'opportunité du dépôt d'une plainte pour les infractions visées à l'article 1741 du code général des impôts, donne un avis qui lie le ministre (article L.228 du livre des procédures fiscales, paragraphe 29 ci-dessus).

Les juridictions répressives - tribunal et cour d'appel - apprécient souverainement les faits de la fraude incriminés et peuvent prononcer la relaxe.

L'absence de débat contradictoire préalablement à l'avis de la CIF peut, dans certains cas, susciter la crainte de voir le contribuable placé dans une position plus difficile. Il reste qu'il ne s'agit que de l'intervention préalable d'un organe consultatif. Dans le cas d'espèce, il y a eu une instruction et non une citation directe.

De plus, la procédure pénale déclenchée sur plainte de l'administration a comporté un double degré de juridiction, ce qui a permis à M. Miailhe, qui disposait encore d'un pourvoi en cassation, de discuter contradictoirement les pièces à charge et les accusations portées contre lui.

46. En conclusion, les instances litigieuses, considérées dans leur ensemble, ont revêtu un caractère équitable. Il n'y a donc pas eu violation de l'article 6 par. 1 (art. 6-1).

PAR CES MOTIFS, LA COUR, A L'UNANIMITE,

1. Dit que l'exception d'incompatibilité ratione materiae avec la Convention et l'exception de non-épuisement des voies de recours internes, pour autant que celle-ci concerne le contentieux administratif de redressement fiscal, sont sans objet;
2. Rejette l'exception de non-épuisement des voies de recours internes quant à la procédure de consultation de la commission des infractions fiscales;
3. Joint au fond l'exception tirée du défaut de qualité de victime du requérant et la rejette;
4. Dit qu'il n'y a pas eu violation de l'article 6 par. 1 de la Convention (art. 6-1).

Fait en français et en anglais, puis prononcé en audience

publique au Palais des Droits de l'Homme, à Strasbourg, le  
26 septembre 1996.

Signé: Rudolf BERNHARDT  
Président

Signé: Herbert PETZOLD  
Greffier