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

CINQUIÈME SECTION

DÉCISION

Requête n° 9793/16
Michael Paul WALLACE
contre la France

La Cour européenne des droits de l'homme (cinquième section), siégeant le 20 novembre 2018 en un comité composé de :

Síofra O'Leary, *présidente,*
André Potocki,
Lətif Hüseynov, *juges,*

et de Milan Blaško, *greffier adjoint de section*,

Vu la requête susmentionnée introduite le 3 mars 2016,

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

Après en avoir délibéré, rend la décision suivante :

EN FAIT

1. Le requérant, M. Michael Paul Wallace, est un ressortissant britannique né en 1962 et résidant au Royaume-Uni. Il est représenté devant la Cour par M^e^ C. Rameix-Seguin, avocate à Paris. Le gouvernement français (« le Gouvernement ») est représenté par son agent, M. F. Alabrune, directeur des affaires juridiques au ministère de l'Europe et des Affaires étrangères. Informé de la requête, le gouvernement britannique n'a pas exercé le droit d'intervention que lui reconnaît l'article 36 § 1 de la Convention.

A. Les circonstances de l'espèce

2. Les faits de la cause, tels qu'ils ont été exposés par les parties, peuvent se résumer comme suit.

3. Le requérant était salarié de la société britannique EHN Ltd, située en Ecosse. Il occupait les fonctions de directeur des opérations-Europe, ce qui le conduisait à intervenir dans divers pays européens, dont la France.

4. En 2010, le requérant fit l'objet en France d'un examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle portant sur les revenus des années 2007, 2008 et 2009. À l'issue de ce contrôle, l'administration fiscale française considéra que, durant cette période, il avait exercé en France, à titre individuel, une activité occulte non salariée pour laquelle il était imposable en France au titre de l'impôt sur le revenu et de la taxe sur la valeur ajoutée (« TVA »). Elle lui a en conséquence, le 4 juillet 2011, adressé une proposition de rectification.

5. Le requérant déposa ses observations le 3 octobre 2011, lesquelles, tardives, furent examinées par l'administration fiscale comme une réclamation préalable, qu'elle rejeta le 10 janvier 2012. Le requérant déposa une nouvelle réclamation auprès de l'administration fiscale, qui la rejeta le 30 janvier 2012.

6. Le 12 janvier 2012, à la demande du requérant, l'administration fiscale française adressa à l'administration fiscale britannique une demande de renseignements relative à sa situation au regard de ses obligations fiscales au Royaume-Uni.

7. Les rappels de TVA avaient entre-temps été mis à recouvrement le 15 novembre 2011, pour un montant total de 286 301 EUR, dont 149 988 EUR en principal, 119 990 EUR de pénalités et 16 323 EUR d'intérêts de retard. Quant aux rappels d'impôt sur le revenu, ils avaient été mis à recouvrement le 30 novembre 2011, pour un montant total de 508 859 EUR, dont 270 223 EUR en droits, 216 179 EUR de pénalités et 22 457 EUR d'intérêts de retard.

8. Les 20 janvier et 9 février 2012, le requérant saisit le tribunal administratif de Dijon de requêtes dirigées contre les décisions de l'administration fiscale des 10 et 30 janvier 2012. Il demandait à ce qu'il soit déchargé des droits de TVA qui lui avaient été assignés, des cotisations d'impôts sur le revenu auxquelles il avait été assujetti ainsi que des intérêts et pénalités qui lui étaient réclamées. Il faisait valoir qu'il n'était pas domicilié en France et qu'il n'y exerçait aucune activité indépendante mais y intervenait en qualité de salarié de la société EHN Ltd, ajoutant que l'impôt était en conséquence directement prélevé sur ses salaires au Royaume-Uni. L'administration fiscale rejetait cette thèse. Elle se fondait sur la réponse de son homologue britannique à la demande de renseignements qu'elle lui avait adressée, qu'elle avait produite le 13 juillet 2012 devant le tribunal. Il en ressortait notamment ce qui suit :

> « (...) [Le requérant] n'est pas actuellement connu des services fiscaux britanniques. Il existe un ancien dossier fiscal à son nom indiquant que son dernier emploi s'est terminé en 2003. Il n'a pas souscrit de déclaration et les services britanniques ne détiennent aucune information sur les revenus perçus après 2003.

> Sa dernière adresse connue au Royaume-Uni, mais qui n'est plus valide depuis 2002 est (...), Ecosse. Les bases de données commerciales et les documents qu'il a souscrits auprès du registre des sociétés indiquent comme adresse à compter de 2003 : (...), Pays-Bas. La déclaration annuelle de 2008 souscrite auprès du registre des sociétés par [EHN] Ltd indique comme adresse : (...) France.
>
> (...) [Le requérant] n'apparaît actuellement pas en tant qu'employé de la société [EHN] Ltd ou de toute autre société au Royaume-Uni. Cependant, par le passé, il est apparu comme gérant le [EHN] Ltd. Il a été nommé gérant le 23 août 2003 et a démissionné le 5 novembre 2003 (...) ».

9. Le tribunal administratif rejeta les requêtes par un jugement du 4 décembre 2012.

10. Le 16 janvier 2013, le requérant saisit la cour administrative d'appel de Lyon d'une requête tendant à l'annulation de ce jugement ainsi qu'au prononcé d'une décharge des impositions et majorations contestées. L'audience eut lieu le 23 janvier 2014.

11. La cour administrative d'appel rejeta la requête par un arrêt du 27 février 2014. Elle estima qu'il n'était pas établi que le requérant avait eu la qualité de salarié de la société EHN Ltd ou que l'activité qu'il avait eu en France était caractérisée par un lien de subordination à l'égard de cette société. Elle considéra en conséquence qu'il avait exercé, au cours des années 2007, 2008 et 2009, une activité professionnelle non salariée en France et qu'il relevait du régime d'imposition à l'impôt sur le revenu des bénéfices industriels et commerciaux, et qu'il était personnellement passible de la TVA. Sa conclusion se base notamment sur ce qui suit :

> « (...) l'administration fiscale britannique, interrogée dans le cadre d'une demande d'échange de renseignements, a précisé, d'une part que M. Wallace, pour lequel aucun revenu n'a été déclaré ou imposé depuis l'année 2003, ne figure pas parmi la liste des employés de la société [EHN] Ltd, société dont, après en avoir été gérant du 23 août au 5 novembre 2003, il n'était plus en 2007, 2008 et 2009 que simple associé et, d'autre part, que la dernière adresse connue au Royaume-Uni de la société [EHN] Ltd n'était plus valide depuis 2002, cette société ayant en outre indiqué dans sa déclaration annuelle souscrite au titre de l'année 2006 avoir son siège (...) en France ; (...) ».

12. Le 17 juin 2014, le requérant se pourvut en cassation devant le Conseil d'État.

13. Entre le 29 mai et le 22 octobre 2014, l'administration fiscale britannique lui adressa divers courriers indiquant qu'elle le regardait finalement, pour les années 2007, 2008 et 2009, comme étant salarié de la société EHN Ltd et comme résident fiscal en Grande-Bretagne, et que l'impôt sur le revenu y avait été prélevé à la source par son employeur et versé au fisc britannique. Dans une de ces lettres (datée du 13 juin 2014) l'administration fiscale britannique stipule qu'il ne lui était pas possible de donner ces informations avant le 23 janvier 2014. Il ressort en outre d'une autre de ces lettres (datée du 20 octobre 2014) qu'afin d'éviter une double imposition, cette dernière a initié une procédure amiable auprès de

l'administration fiscale française en application de l'article 26 de la convention fiscale franco-britannique tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur les revenus, du 22 mai 1968.

14. Le requérant produisit ces lettres devant le conseil d'État à l'appui de son recours. Il faisait notamment valoir que ne pas admettre ces pièces emporterait violation de l'article 6 § 1 de la Convention et de l'article 1 du Protocole n° 1.

15. Dans son rapport devant le Conseil d'État, le rapporteur public releva notamment ce qui suit :

> « (...) [le requérant] produit pour la première fois en cassation des courriers des fiscs britanniques et français indiquant qu'EHN s'est acquittée de la retenue à la source sur les salaires 2006 à 2010, au taux de 40 %, et que le fisc britannique a engagé une procédure en vue de l'élimination d'une double imposition conformément à la convention bilatérale franco-britannique. Il en déduit qu'il est établi qu'il était bien salarié d'EHN. C'est effectivement très fâcheux, mais ces pièces produites pour la première fois devant le juge de cassation ne peuvent être invoquées pour remettre en cause l'appréciation portée par la cour sur les pièces du dossier qui lui était soumis (...) ».

16. En réponse, le requérant produisit une note en délibéré, dans laquelle il faisait valoir qu'il y avait une difficulté procédurale et une lacune dans les règles du contentieux administratif en ce que, en présence d'une pièce nouvelle, qui n'avait pu être obtenue qu'une fois l'arrêt d'appel rendu et qui était déterminante sur l'issue du litige, le requérant ne pouvait ni saisir la cour administrative d'appel d'une requête en révision, ni invoquer utilement cette pièce nouvelles devant le Conseil d'État pour obtenir la cassation. Il soulignait qu'il appartenait au Conseil d'État de pallier cette lacune et d'étendre son contrôle afin de garantir aux requérants un procès équitable au sens de l'article 6 § 1 de la Convention, alors de plus qu'était en jeu le droit de propriété protégé par l'article 1 du Protocole n° 1. Il ajoutait qu'il serait irréaliste de penser que sa situation pourrait se résoudre au terme d'une procédure amiable – laquelle n'engloberait de toute façon pas la TVA – si l'administration pouvait se prévaloir d'une décision de non admission du Conseil d'État.

17. Le 27 octobre 2015, le Conseil d'État déclara le pourvoi du requérant non admis au motif qu' « aucun de [s]es moyens n'[était] de nature à justifier l'admission du pourvoi » (aux termes de l'article L. 822-1 du code de justice administrative, « le pourvoi en cassation devant le Conseil d'État fait l'objet d'une procédure préalable d'admission. L'admission est refusée par décision juridictionnelle si le pourvoi est irrecevable ou n'est fondé sur aucun moyen sérieux »).

18. À la demande du requérant, l'administration fiscale britannique adressa aux autorités françaises une demande tendant à la mise en œuvre de la procédure amiable prévue par l'article 26 de la convention fiscale bilatérale franco-britannique. Le 9 janvier 2017, l'administration fiscale

britannique informa le requérant que les autorités françaises avaient refusé de donner suite à cette demande au motif que sa requête devant les juridictions françaises avait été rejetée par le Conseil d'État, dont la décision était irrévocable.

B. Le droit et la pratique internes pertinents

19. Le droit de la procédure administrative ne prévoit pas de recours en révision contre les décisions des tribunaux administratifs et des cours administratives d'appel. Il le prévoit en revanche contre les décisions du Conseil d'État, l'article R 834-1 du code de justice administrative étant ainsi libellé :

> « Le recours en révision contre une décision contradictoire du Conseil d'État ne peut être présenté que dans trois cas :
>
> 1° Si elle a été rendue sur pièces fausses ;
>
> 2° Si la partie a été condamnée faute d'avoir produit une pièce décisive qui était retenue par son adversaire ;
>
> 3° Si la décision est intervenue sans qu'aient été observées les dispositions du présent code relatives à la composition de la formation de jugement, à la tenue des audiences ainsi qu'à la forme et au prononcé de la décision. »

C. La Convention franco-britannique tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur les revenus du 22 mai 1968

20. La convention fiscale franco-britannique du 22 mai 1968 (remplacée par une convention du 19 juin 2008, entrée en vigueur le 18 décembre 2009), concernait, s'agissant de la France, l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, ainsi que les retenues à la source, précomptes et avances décomptés sur ces impôts (article 1). Elle contenait notamment les dispositions suivantes :

Article 24

> « Les doubles impositions des revenus sont évitées de la manière suivante :
>
> (...)
>
> b) Dans le cas de la France :
>
> i) les revenus autres que ceux visés à l'alinéa ii ci-dessous sont exonérés des impôts français visés au paragraphe 1 de l'article 1er, lorsqu'ils sont imposables au Royaume-Uni en vertu de la Convention ;
>
> ii) la France accorde au résident de France, qui perçoit des revenus visés aux articles 9 et 17 ayant leur source au Royaume-Uni et ayant supporté l'impôt au Royaume-Uni conformément aux dispositions desdits articles, un crédit d'impôt correspondant au montant de l'impôt payé au Royaume-Uni. Ce crédit d'impôt, qui ne

peut excéder le montant de l'impôt français afférent aux revenus susvisés, est imputé sur les impôts visés à l'alinéa b du paragraphe 1 de l'article 1er de la présente Convention, dans l'assiette desquels ces revenus sont compris ;

iii) nonobstant les dispositions des alinéas i et ii, l'impôt français peut être calculé, sur les revenus imposables en France en vertu de la présente Convention, au taux correspondant au montant global du revenu imposable selon la législation française.

c) Un résident d'un État contractant qui possède une ou plusieurs résidences dans l'autre État contractant n'est pas assujetti dans cet autre État à un impôt sur le revenu calculé d'après un revenu fictif basé sur la valeur locative de la ou des résidences.

d) Pour l'application du présent article, les bénéfices ou rémunérations tirés de services personnels (y compris les activités des professions libérales) rendus dans un État contractant sont considérés comme des revenus ayant leur source dans cet État. Les services qu'une personne physique rend en totalité ou principalement à bord de navires ou d'aéronefs exploités par un résident d'un État contractant sont considérés comme rendus dans cet État. »

Article 26

« 1. Lorsqu'un résident d'un État contractant estime que les mesures prises par un État contractant ou par chacun des deux États contractants entraînent ou entraîneront pour lui une imposition non conforme à la présente Convention, il peut, indépendamment des recours prévus par la législation nationale de ces États, soumettre son cas aux autorités compétentes de l'un ou l'autre des États contractants.

2. Ces autorités compétentes s'efforcent, si la réclamation leur paraît fondée et si elles ne sont pas elles-mêmes en mesure d'apporter une solution satisfaisante, de régler la question par voie d'accord amiable avec les autorités compétentes de l'autre État contractant, en vue d'éviter une imposition non conforme à la Convention.

3. Les autorités compétentes des États contractants s'efforcent de résoudre par voie d'accord amiable les difficultés auxquelles peut donner lieu l'application de la Convention ; elles peuvent notamment se consulter pour s'efforcer de résoudre les différends auxquels peuvent donner lieu l'application du paragraphe 2 de l'article 6 ou celle de l'article 8, ou bien la détermination de la source de certains éléments de revenu.

4. Les autorités compétentes des États contractants peuvent communiquer directement entre elles en vue de parvenir à un accord comme il est indiqué aux paragraphes précédents, ou pour donner effet aux dispositions de la Convention ou en résoudre toutes les difficultés d'application.

5. En France, lorsque les revenus ou les bénéfices d'une entreprise sont redressés conformément à l'article 8, les impositions ou les dégrèvements afférents à ces revenus ou bénéfices sont établis conformément à l'accord amiable conclu par les autorités compétentes sur ce redressement.

6. Au Royaume-Uni, lorsque les bénéfices au titre desquels une entreprise du Royaume-Uni a été soumise à l'impôt du Royaume-Uni sont également inclus dans les bénéfices d'une entreprise française conformément à l'article 8, les sommes incluses dans les bénéfices de l'une et l'autre entreprises sont considérées, pour l'application de l'article 24, comme les revenus de source française d'une entreprise du Royaume-Uni, et un crédit d'impôt est alloué en conséquence, compte tenu du supplément d'impôt français exigible par suite de l'inclusion desdites sommes. »

GRIEFS

21. Invoquant l'article 6 § 1 de la Convention, le requérant se plaint d'une violation de son droit à un procès équitable, soutenant à cet égard avoir été privé de tout recours contentieux efficace du fait du défaut de prise en compte par le Conseil d'État des pièces nouvelles qu'il avait produites devant lui, alors qu'il n'avait pas la possibilité de saisir la juridiction d'appel d'un recours en révision.

22. Invoquant l'article 1 du Protocole n° 1, le requérant se plaint d'une atteinte disproportionnée à son droit au respect de ses biens résultant du refus du Conseil d'État de prendre en compte les pièces nouvelles litigieuses et de la double imposition dont il aurait fait l'objet.

EN DROIT

A. Sur la violation alléguée de l'article 6 § 1 de la Convention

23. Le requérant estime avoir été privé de tout recours contentieux efficace du fait du défaut de prise en compte par le Conseil d'État des pièces nouvelles qu'il avait produites devant lui, alors qu'il n'avait pas la possibilité de saisir la juridiction d'appel d'un recours en révision. Il dénonce une violation de son droit à un procès équitable, invoquant l'article 6 § 1 de la Convention, aux termes duquel :

> « 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. »

1. Arguments des parties

a. Le Gouvernement

24. Renvoyant à l'arrêt *Ferrazzini c. Italie* [GC] (n° 44759/98, CEDH 2001 VII), le Gouvernement rappelle que l'article 6 § 1 n'est pas applicable au contentieux fiscal dans son volet civil. Il estime ensuite que, s'il résulte de l'arrêt *Bendenoun c. France* (24 février 1994, série A n° 284) que cette disposition est applicable dans son volet pénal aux majorations d'impôt infligées au requérant, elle n'est pas applicable aux rappels d'impôts. Il en déduit que le grief tiré de l'article 6 § 1 est partiellement irrecevable en ce qu'il ne s'applique pas à cet aspect du litige.

25. Le Gouvernement fait ensuite valoir que la Cour reconnaît aux État une certaine marge d'appréciation dans l'organisation de leur système juridictionnel et donc dans les modalités d'application du droit d'accès au juge, lequel n'est pas absolu. Il ajoute qu'elle a jugé que le principe de

sécurité des rapports juridiques constitue l'un des éléments fondamentaux de la prééminence du droit et que la recherche d'une bonne administration de la justice est un but légitime.

26. Selon le Gouvernement, le requérant se plaint en réalité des modalités du contrôle de cassation devant le Conseil d'État et met en cause de manière générale le système juridictionnel de cassation existant en France. Il souligne que le juge de cassation ne rejuge pas l'affaire, il vérifie le respect des règles de procédure et la correcte application du droit par les juges du fond. Il observe que les pièces émanant de l'administration fiscale britannique ont été reçues après la fin de la procédure d'appel et que, saisi en cassation, le Conseil d'État ne pouvait que se prononcer sur l'affaire telle qu'elle s'était présentée devant le juge du fond. Rappelant qu'il n'appartient pas à la Cour d'apprécier l'opportunité des choix internes de politique jurisprudentielle, il souligne que les pièces nouvelles litigieuses ont été écartées dans le but légitime de garantir la sécurité des rapports juridiques tout en préservant l'égalité de traitement des justiciables. Il considère ensuite que cette mesure était proportionnée par rapport à ce but dès lors que le requérant avait été en mesure de faire valoir ses observations devant l'administration fiscale puis le tribunal administratif et la cour administrative d'appel, qu'il ne revenait pas au système juridictionnel français de prendre la charge du revirement de l'administration fiscale britannique, et que, comme l'a admis la Cour, les justiciables doivent s'attendre à ce que la règlementation relative aux formalités et délais à observer pour former un recours, qui vise à assurer la bonne administration de la justice et le respect de la sécurité juridique, soit appliquée. Il confirme par ailleurs que le recours en révision n'était pas ouvert au requérant, soulignant qu'il s'agit là aussi d'un choix de politique juridictionnelle, visant à préserver la sécurité juridique.

27. Le Gouvernement estime de plus que le requérant a manqué de diligence puisqu'il a attendu 2013 pour prendre contact avec l'administration britannique alors que l'examen de sa situation fiscale a eu lieu en 2010.

b. Le requérant

28. S'agissant de la question de l'applicabilité de l'article 6 § 1, le requérant met l'accent sur l'importance du montant des pénalités mises à sa charge : 80 % des rappels d'impôt sur le revenu et la TVA, soit 216 179 EUR et 119 990 EUR respectivement.

29. Pour le reste, le requérant souligne que son grief ne remet en cause ni le principe de sécurité des rapports juridiques ni les modalités du contrôle de cassation ; il est fondé sur le fait que, le 13 juillet 2012, devant le tribunal administratif, l'administration fiscale française a produit la réponse de l'administration fiscale britannique à une demande d'échange de renseignements, laquelle contenait des informations erronées, et que c'est au

vu de ces informations erronées que le juge fiscal du fond a refusé de considérer qu'il était salarié de la société britannique EHN Ltd, a estimé qu'il était domicilié fiscalement en France, a retenu qu'il y exerçait une activité occulte indépendante et a estimé fondées les pénalités at taux de 80 % qui lui ont été infligées à ce titre. Il ajoute que, dans des lettres envoyées entre le 29 mai et le 22 octobre 2014, soit postérieurement à l'arrêt de la cour administrative d'appel de Lyon du 27 février 2014, l'administration fiscale britannique a reconnu que ces informations étaient fausses. Or, indique-t-il, d'une part le Conseil d'État a refusé de tenir compte de ces lettres ; le rapporteur public, qui a qualifié leur contenu de « très fâcheux », a retenu que, produites pour la première fois devant le juge de cassation, elles ne pouvaient être invoquées pour remettre en cause l'appréciation portée par la cour administrative d'appel sur les pièces du dossier qui lui était soumis. D'autre part, le recours en révision devant le Conseil d'État (article R. 834-1 du code de justice administrative) ne lui était pas ouvert puisque la pièce comportant des informations fausses avait été produite non devant cette juridiction mais devant le tribunal administratif et la cour administrative d'appel, et aucun recours en révision n'était possible devant le juge du fond. Ainsi, souligne-t-il, il n'a pas eu la possibilité de faire valoir devant un tribunal que ces informations étaient fausses et n'a pas pu faire juger le litige qui l'opposait à l'administration fiscale française en fonction de sa situation fiscale réelle au Royaume-Uni.

30. Selon le requérant, qui relève le silence du Gouvernement sur la question de l'absence de recours en révision devant les juridictions administratives autres que le Conseil d'État, il n'y a pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre l'impossibilité de faire réformer une décision juridictionnelle fondée sur des informations ou pièces fausses à laquelle il s'est heurté et le principe de sécurité juridique ou la nécessité de sauvegarder le rôle du juge de cassation. Il fait de plus valoir que, fournies par l'administration fiscale britannique à l'administration fiscale française en janvier 2012, ces informations fausses ont été produites dans la procédure par cette dernière le 13 juillet 2012. Il en déduit que, contrairement à ce que prétend le Gouvernement, ayant pris contact avec l'administration britannique en 2013, il a fait toute diligence auprès de celle-ci à partir du moment où ces informations ont été produites devant la juridiction administrative.

2. Appréciation de la Cour

31. La Cour ne juge pas nécessaire en l'espèce de statuer sur l'exception du Gouvernement relative à l'applicabilité de l'article 6 § 1 de la Convention, le grief étant en tout état de cause irrecevable pour défaut manifeste de fondement, au sens de l'article 35 § 3 a) de la Convention.

32. La Cour constate que le grief du requérant tend à dénoncer une violation de son droit d'accès à un tribunal, résultant du refus du Conseil

d'État de prendre en compte les pièces nouvelles qu'il avait produite devant lui, alors qu'il n'avait pas eu la possibilité de les produire devant le juge du fond et qu'il ne pouvait saisir celui-ci d'un recours en révision.

33. Elle rappelle à cet égard que, si le droit d'accès à un tribunal doit être « concret et effectif » et non « théorique et illusoire », il n'est pas absolu. Il peut en effet donner lieu à des limitations implicitement admises car il appelle de par sa nature même une réglementation par l'État, réglementation qui peut varier dans le temps et dans l'espace en fonction des besoins et des ressources de la communauté et des individus. En élaborant pareille réglementation, les États contractants jouissent d'une certaine marge d'appréciation. S'il appartient à la Cour de statuer en dernier ressort sur le respect des exigences de la Convention, elle n'a pas qualité pour substituer à l'appréciation des autorités nationales une autre appréciation de ce que pourrait être la meilleure politique en la matière. Néanmoins, les limitations appliquées ne sauraient restreindre l'accès ouvert à l'individu d'une manière ou à un point tels que le droit s'en trouve atteint dans sa substance même. En outre, elles ne se concilient avec l'article 6 § 1 que si elles poursuivent un but légitime et s'il existe un rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé (voir, par exemple, *Zubac c. Croatie* [GC], n° 40160/12, § 76-78, 5 avril 2018, ainsi que les affaires qui y sont mentionnées). Il peut notamment en aller de la sorte en cas d'interprétation « excessivement formaliste » (voir, par exemple, *Zvolský et Zvolská c. République tchèque*, n° 46129/99, § 55, CEDH 2002 IX, et *Viard c. France*, n° 71658/10, § 38, 9 janvier 2014) ou « particulièrement rigoureuse » (*Miragall Escolano et autres c. Espagne*, n^{os} 38366/97, 38688/97, 40777/98, 40843/98, 41015/98, 41400/98, 41446/98, 41484/98, 41487/98 et 41509/98, §§ 38-39, CEDH 2000 I) d'une règle de procédure.

34. La Cour rappelle aussi qu'il ne lui appartient pas de connaître des erreurs de fait ou de droit éventuellement commises par une juridiction interne, sauf si et dans la mesure où elles peuvent avoir porté atteinte aux droits et libertés sauvegardés par la Convention. En principe, des questions telles que le poids attaché par les tribunaux nationaux à tel ou tel élément de preuve ou à telle ou telle conclusion ou appréciation dont ils ont eu à connaître échappent au contrôle de la Cour. Celle-ci n'a pas à tenir lieu de juge de quatrième instance et elle ne remet pas en cause sous l'angle de l'article 6 § 1 l'appréciation des tribunaux nationaux, sauf si leurs conclusions peuvent passer pour arbitraires ou manifestement déraisonnables (voir, par exemple, *Zubac*, précité, § 79, ainsi que les affaires qui y sont mentionnées).

35. Elle rappelle de plus que la procédure préalable d'admission des pourvois en cassation devant le Conseil d'État est, en soi, conforme aux dispositions de l'article 6 de la Convention (voir *Bufferne c. France* (déc.), n° 54367/00, CEDH 2002-III, 26 février 2002).

36. En l'espèce, comme l'explique le Gouvernement, le défaut de prise en compte par le Conseil d'État des pièces nouvellement produites devant celui-ci par le requérant s'explique par le fait que le Conseil d'État était saisi en cassation, et qu'en conséquence, son rôle se limitait à la vérification du respect des règles de procédure et de la correcte application du droit par la cour administrative d'appel de Lyon. Il ne pouvait donc se prononcer que sur l'affaire telle qu'elle s'était présentée devant cette juridiction.

37. Or, comme indiqué précédemment, il n'appartient pas à la Cour d'apprécier l'opportunité des choix opérés par les États contractants relativement aux restrictions à l'accès à un tribunal, son rôle se limitant à vérifier la conformité à la Convention des conséquences qui en découlent. Il en résulte notamment que le fait que des éléments factuels nouveaux ne puissent être examinés par le juge de cassation ne pose en lui-même aucune question sur le terrain de l'article 6 § 1 de la Convention.

38. Par ailleurs, la Convention ne garantit pas un droit à la révision d'un procès, qu'il s'agisse d'une procédure pénale (voir, par exemple, *Güzel c. Turquie* (déc.), 10 juin 2003, n° 54479/00) ou d'une procédure civile (voir par exemple, *Iosif et autres c. Roumanie*, n° 10443/03, § 85, 20 décembre 2007), pas plus qu'elle ne garantit la réouverture d'une procédure terminée (voir, par exemple, *Bochan c. Ukraine* (n° 2) [GC], n° 22251/08, § 44, CEDH 2015).

39. L'impossibilité à laquelle s'est heurté le requérant d'obtenir qu'un juge prenne en compte les pièces dont il est question repose donc sur des causes dont la compatibilité avec l'article 6 § 1 de la Convention n'est pas contestable.

40. Comme l'indique le Gouvernement, elle visait un but légitime : garantir la sécurité des rapports juridiques tout en préservant l'égalité de traitement des justiciables.

41. La Cour note ensuite que le requérant ne soutient pas que la procédure devant le tribunal administratif de Dijon et la Cour administrative d'appel de Lyon se soit déroulée dans des conditions mettant autrement en cause son droit à un procès équitable.

42. Il apparaît en outre qu'à supposer qu'il y ait eu en l'espèce erreur quant à la situation fiscale du requérant, elle ne serait pas imputable à l'administration fiscale française, mais à l'administration fiscale britannique (voir le paragraphe 13 ci-dessus, ainsi que l'argument du requérant relatif à la violation alléguée de l'article 1 du Protocole n° 1, paragraphe 50 ci-dessous). On ne saurait donc dire que l'on se trouverait dans un cas où une question de respect du droit d'accès à un tribunal se poserait à raison d'une erreur imputable aux autorités de l'État défendeur (voir, *mutatis mutandis*, *Zubac*, précité, §§ 90-95).

43. Par ailleurs, il ressort des écrits du requérant qu'il a eu connaissance des informations erronées fournies par l'administration fiscale britannique à l'administration fiscale française le 13 juillet 2012 (paragraphe 8 ci-dessus).

Il ne fait pas l'historique des échanges qu'il a eus par la suite avec l'administration fiscale britannique à propos de sa situation fiscale mais, au vu des pièces du dossier, il apparaît qu'il a attendu juin 2013 pour la contacter, soit presqu'un an. En l'absence d'explication de ce délai, on ne peut exclure qu'une plus grande célérité de la part du requérant aurait pu permettre l'obtention des éléments rectificatifs litigieux avant l'adoption de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Lyon du 27 février 2014 et donc leur production et leur jonction à l'examen de l'affaire au fond.

44. Ces considérations conduisent la Cour à retenir que la limitation du droit d'accès à un tribunal du requérant n'était pas disproportionnée par rapport au but visé.

45. Il s'ensuit que ce grief doit être rejeté comme étant manifestement mal fondé, en application de l'article 35 §§ 3 a) et 4 de la Convention.

B. Sur la violation alléguée de l'article 1 du Protocole nº 1

46. Le requérant se plaint d'une atteinte disproportionnée à son droit au respect de ses biens. Il invoque l'article 1 du Protocole nº 1, aux termes duquel :

> « Toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international.
>
> Les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les États de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes. »

1. Arguments des parties

a. Le Gouvernement

47. Le Gouvernement estime que le requérant n'a pas dûment épuisé les voies de recours internes : dès lors que le moyen tiré de l'article 1 du Protocole nº 1 dont il a saisi le Conseil d'État ne visait pas l'arrêt d'appel mais les décisions administratives contestées et qu'il n'avait pas été soulevé devant les juges du fond, le Conseil d'État ne pouvait que le rejeter comme étant nouveau en cassation et, donc, inopérant.

48. Pour le reste, le Gouvernement, qui renvoie à l'arrêt *Dukmedjian c. France* (nº 60495/00, 31 janvier 2006), admet que la majoration d'impôt appliquée au requérant a constitué une ingérence dans son droit au respect de ses biens, mais soutient que cette ingérence était prévue par la loi (l'article 1728 du code général des impôts) et visait un but légitime (la lutte contre la fraude fiscale et la garantie du paiement de l'impôt), et que le juste équilibre devant régner entre les exigences de l'intérêt général de la communauté et les impératifs de sauvegarde des droits fondamentaux de

l'individu n'a pas été rompu. Sur ce dernier point, le Gouvernement note que l'administration fiscale a considéré que le requérant avait exercé une activité occulte pour laquelle une pénalité de l'ordre de 80 % est prévue. Il reconnait que cette majoration est « particulièrement importante », mais considère qu'elle est adaptée au comportement qu'elle vise à sanctionner et nécessaire pour atteindre l'objectif poursuivi. Il souligne que le tribunal administratif et la cour administrative d'appel ont tous deux considéré que cette majoration était fondée et ont confirmé l'appréciation portée par l'administration fiscale française, en retenant que le requérant n'avait pas démontré être salarié d'une entreprise en Ecosse ; le Conseil d'État a ensuite estimé que l'arrêt d'appel avait fait une correcte application des règles en vigueur. À titre subsidiaire, le Gouvernement estime que la même conclusion s'impose sous l'angle de l'article 1 du Protocole n° 1 que sous celui de l'article 6 § 1. À titre infiniment subsidiaire, il fait valoir que la Convention ne contient aucune règle tendant à interdire toute double imposition transfrontalière ; en particulier, l'article 1 du Protocole n° 1 ne prévoir pas que, au seul motif que le requérant a fait l'objet d'une imposition au Royaume-Uni, l'imposition dont il a fait l'objet en France serait de ce fait contraire à ses stipulations. Il considère en outre qu'en tout état de cause, si elles avaient pu être prises en compte par les juridictions internes, les pièces litigieuses ne les auraient pas conduites à remettre en cause leur appréciation ; il observe notamment que le requérant n'établit pas que la double imposition dont il se plaint ne pourrait trouver une issue favorable auprès des autorités britanniques. Il estime de plus que la réalité des retenues à la source sur le revenus du requérant au Royaume-Uni suscite des interrogations, que les sommes taxées au Royaume-Uni et celles taxées en France ne semblent pas identiques, et que des incohérences ressortent des pièces versées.

b. Le requérant

49. S'agissant de l'épuisement des voies de recours internes, le requérant objecte que la violation de l'article 1 du Protocole n° 1 résulte directement de la décision du Conseil d'État refusant d'annuler l'arrêt de la cour administrative d'appel, qui avait été rendu sur le fondement d'informations erronées et alors qu'aucun recours en révision n'était ouvert, et qu'il a dûment soulevé son grief dans ses mémoires en cassation de sorte que le Conseil d'État a été mis à même de l'examiner.

50. Le requérant souligne ensuite que c'est sur la base d'informations erronées de l'administration fiscale britannique, fournies par la partie adverse, que le tribunal administratif et la cour administrative d'appel ont retenu qu'il n'était pas salarié de la société britannique EHN Ltd, qu'il était domicilié en France et qu'aucun impôt sur le revenu n'était prélevé à la source sur ses salaires par son employeur, ce qui a eu pour conséquence son assujettissement en France à l'impôt sur le revenu, à la TVA et à des

pénalités au taux de 80 % pour exercice d'une activité professionnelle non salariée occulte. Il rappelle que l'administration fiscale britannique n'a reconnu son erreur que postérieurement à l'arrêt de la cour administrative d'appel, et que ce dont il se plaint, c'est de l'impossibilité d'obtenir devant un tribunal la réformation de la décision rendue en sa défaveur sur la base de cette erreur. Selon lui, sans ces informations erronées, il n'aurait pu être regardé comme résidant en France et, en raison de sa nationalité britannique, sa résidence au Royaume-Uni aurait prévalu, en application de la convention fiscale franco-britannique. Il ajoute qu'en tout état de cause, il n'aurait pas été soumis à des rappels de TVA et à la majoration de 80 % sur les rappels d'impôt sur le revenu et de TVA ; il aurait pu demander au juge fiscal français l'imputation d'un crédit d'impôt sur l'impôt sur le revenu réclamé en France, à concurrence de l'impôt sur le revenu acquitté à la source en Grande-Bretagne ; il aurait pu faire valoir qu'il était imposé en France sur des recettes de la société écossaise qui l'employait et sur lesquelles l'impôt britannique avait été acquitté. Bref, selon le requérant, les informations fausses transmises au juge de l'impôt français ont conduit à sa condamnation au paiement d'impôts et de pénalités indus et à une double imposition en France et en Grande-Bretagne ; n'ayant pu faire valoir la fausseté de ces informations devant un tribunal impartial, il a subi une atteinte au droit au respect de ses biens. Il réfute par ailleurs la thèse du Gouvernement selon laquelle l'examen des informations rectificatives fournies par l'administration fiscale britannique n'aurait pas suffi à modifier l'appréciation des juridictions internes.

2. Appréciation de la Cour

51. La Cour ne juge pas nécessaire en l'espèce de statuer sur l'exception du Gouvernement relative à l'épuisement des voies de recours internes, le grief étant en tout état de cause manifestement mal fondé pour les raisons exposées ci-dessous.

52. La Cour rappelle tout d'abord que l'imposition fiscale est en principe une ingérence dans le droit garanti par le premier alinéa de l'article 1 du Protocole n° 1 à la Convention, et que cette ingérence se justifie conformément au deuxième alinéa de cet article, qui prévoit expressément une exception pour ce qui est du paiement des impôts ou d'autres contributions. Une telle question n'échappe toutefois pas à tout contrôle de la Cour, qui doit vérifier que toute ingérence, y compris celle résultant d'une mesure tendant à assurer le paiement des impôts, ménage un « juste équilibre » entre les exigences de l'intérêt général de la communauté, et les impératifs de la protection des droits fondamentaux de l'individu, étant entendu qu'un État contractant, spécialement quand il élabore et met en œuvre une politique en matière fiscale, jouit d'une large marge d'appréciation (voir, par exemple, *Dukmedjian*, précité, §§ 52-54, ainsi que les affaires qui y sont mentionnées).

53. Ceci étant souligné, la Cour constate que la thèse du requérant revient à dire que la rupture du juste équilibre dans son cas aurait pour cause première le fait qu'il aurait été indûment imposé en France. Elle note toutefois que les juridictions internes ont au contraire jugé, sur la base des informations mises à leur disposition, qu'il était imposable en France, et souligne qu'il ne lui appartient pas d'examiner cette question, qui relève de l'appréciation des faits au regard du droit interne. Elle ne saurait donc retenir que la circonstance que le requérant a été condamné au paiement de rappels de TVA et d'impôt sur le revenu ainsi que de pénalités et intérêts de retard y associés suffise à rompre le juste équilibre requis. La thèse du requérant revient ensuite à retenir que la décision des juridictions internes aurait été différente si elle avait été prise à la lumière des pièces en question. La Cour ne saurait toutefois ni spéculer sur l'issue qu'aurait eue la procédure dans de telles circonstances, ni, comme indiqué précédemment, examiner une question qui relève de l'application du droit interne.

54. En second lieu, la Cour rappelle que, le cas échéant, l'absence de procédure interne offrant un remède suffisant pour assurer la protection du droit au respect des biens figure parmi les éléments à prendre en compte pour évaluer si le juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général de la communauté et les impératifs de la sauvegarde des droits fondamentaux des individus a été rompu (voir *Aon Conseil et Courtage S.A. et Christian de Clarens S.A.*, précité, § 46, ainsi que *S.A. Dangeville c. France*, nº 36677/97, § 61, CEDH 2002 III, auquel il renvoie). On ne saurait cependant considérer que tel fut le cas en l'espèce, dès lors qu'il résulte de la conclusion à laquelle la Cour est parvenue quant au grief tiré de l'article 6 § 1 que le requérant a eu accès à une procédure répondant aux exigences de cette disposition.

55. Il s'ensuit que ce grief doit être rejeté comme étant manifestement mal fondé, en application de l'article 35 §§ 3 a) et 4 de la Convention.

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

Déclare la requête irrecevable.

Fait en français puis communiqué par écrit le 13 décembre 2018.

Milan Blaško
Greffier adjoint

Síofra O'Leary
Présidente