

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

PREMIÈRE SECTION

# AFFAIRE MELO TADEU c. PORTUGAL

*(Requête n° 27785/10)*

ARRÊT

STRASBOURG

23 octobre 2014

**DÉFINITIF**

23/03/2015

*Cet arrêt est devenu définitif en vertu de l'article 44 § 2 de la Convention. Il peut subir des retouches de forme.*

COUNCIL OF EUROPE
CONSEIL DE L'EUROPE

**En l'affaire Melo Tadeu c. Portugal,**

La Cour européenne des droits de l'homme (première section), siégeant en une chambre composée de :

Isabelle Berro-Lefèvre, *présidente,*
Elisabeth Steiner,
Khanlar Hajiyev,
Mirjana Lazarova Trajkovska,
Julia Laffranque,
Paulo Pinto de Albuquerque,
Linos-Alexandre Sicilianos, *juges,*

et de Søren Nielsen, *greffier de section,*

Après en avoir délibéré en chambre du conseil le 30 septembre 2014,

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

# PROCÉDURE

1. À l'origine de l'affaire se trouve une requête (n° 27785/10) dirigée contre la République portugaise et dont une ressortissante de cet État, M^me^ Maria Fernanda de Melo Tadeu (« la requérante »), a saisi la Cour le 3 mai 2010 en vertu de l'article 34 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (« la Convention »).

2. La requérante a été représentée par M^e^ J. Rebelo Pereira, avocat à Lisbonne. Le gouvernement portugais (« le Gouvernement ») a été représenté par son agent, M^me^ M. F. Carvalho, procureur général adjoint.

3. Invoquant les articles 6, 7 et 13 de la Convention, la requérante se plaint de l'ouverture d'une procédure d'exécution fiscale à son encontre en dépit de son acquittement au terme d'une procédure pénale relative à des faits pertinents pour la première. Elle dénonce également la saisie de ses biens dans ce contexte, y voyant une violation de l'article 1 du Protocole n° 1 à la Convention.

4. Le 19 mars 2012, la requête a été communiquée au Gouvernement.

# EN FAIT

## I. LES CIRCONSTANCES DE L'ESPÈCE

5. La requérante est née en 1955 et réside à Corroios (Portugal).

6. À une date non précisée, la Direction générale des impôts réclama à la société V. le paiement de 69 368 520 escudos portugais (PTE), somme équivalant à l'époque à 346 008,71 euros (EUR), au titre notamment de

l'impôt sur le revenu, de la TVA et d'amendes non payées entre les années 1991 et 1998 ainsi que 413 280 190 PTE (soit 2 061 432,89 EUR) qui auraient dû être versés à la sécurité sociale.

7. Ces montants ne furent toutefois pas payés par la société. Estimant que la requérante en était la gérante de fait, le 23 mars 1999, l'administration fiscale lui adressa une injonction de payer et l'invita à présenter ses observations à cet égard.

8. Le 9 avril 1999, entendue par la Direction générale des impôts, la requérante déclara ne jamais avoir été gérante de la société V., mais simple salariée, et ne pouvoir dès lors être considérée comme débitrice solidaire des dettes fiscales en question.

## A. La procédure pénale

9. Une enquête fut ouverte contre la société V., son gérant et la requérante devant le parquet d'Almada pour abus de confiance fiscal, infraction punissable par l'article 24 du régime juridique des infractions fiscales non douanières. En ce qui concerne la requérante, le parquet releva qu'elle avait signé des déclarations fiscales, ce qui permettait de présumer sa qualité de gérante de fait de la société V.

10. L'affaire fut renvoyée devant le tribunal criminel d'Almada, lequel prononça son jugement le 14 juillet 2000.

Le tribunal considéra comme établi que la société V. n'avait pas reversé les montants suivants :

- 3 131 889 PTE (soit 15 621,79 EUR), somme perçue et retenue à la source sur le salaire des employés et collaborateurs de la société au titre de l'impôt sur le revenu entre 1994 et 1996 ;
- 439 260 PTE (soit 2 191 EUR), somme prélevée au titre du droit de timbre (*imposto de selo)* entre 1994 et 1996 ; et
- 14 177 623 PTE (soit 70 717,68 EUR), somme perçue au titre de la TVA sur des services fournis par la société en 1995 et 1996.

Il acquitta en revanche la requérante, estimant notamment qu'elle ne pouvait être considérée comme gérante de la société V. En l'occurrence, le tribunal s'exprima ainsi :

> « (...)
>
> Le fait d'avoir signé la déclaration fiscale [...] et la traite (*letra)* [...] ne permet pas à lui seul de conclure que celle-ci était gérante de fait de V. Au demeurant, les relations familiales existant entre elle et l'accusé F. (dont elle est la fille), avec lequel elle collaborait, expliquent sa proximité de la gestion de l'entreprise et la signature de tels documents.
>
> Ceci ne suffit (...) pas pour qu'elle passe de travailleur subordonné à gérante de fait.
>
> (...) »

11. Dans son jugement, le tribunal releva par ailleurs que la société V. avait entre-temps cessé ses activités et que la totalité de ses employés avaient été intégrés au sein de la société B.

12. Cette décision fut portée à la connaissance de la requérante le 15 septembre 2000. Elle devint définitive le 25 septembre 2000, en l'absence de tout recours introduit par les parties.

## B. La procédure fiscale d'exécution

13. En se fondant sur l'injonction du 23 mars 1999 de la Direction générale des impôts, par une ordonnance du 10 janvier 2000 le chef du troisième bureau du Trésor public d'Almada (*Repartição de Finanças de Almada*) ordonna l'ouverture d'une procédure d'exécution contre le gérant de la société V. et contre la requérante, en sa qualité de gérante de fait de la même société.

14. Le 11 janvier 2000, le chef du troisième bureau du Trésor public d'Almada émit un titre exécutoire accompagné d'un mandat de signification à l'endroit de la requérante. Il lui enjoignait de payer, dans un délai de vingt jours, la somme de 69 368 520 PTE (soit 346 008,71 EUR). En cas de refus de sa part, elle était invitée à présenter son opposition à l'exécution conformément au code de procédure fiscale.

15. Le 21 janvier 2000, un huissier du fisc se présenta au siège de la société V. afin de lui délivrer le titre exécutoire en question. Celle-ci refusa de signer le récépissé, produisant à cette occasion la copie du procès-verbal de son audition du 9 avril 1999 à la Direction générale des impôts, au cours de laquelle elle avait déclaré ne jamais avoir été associée ou gérante de la société débitrice. Un procès-verbal de l'incident fut dressé par l'huissier, lequel releva la présence de deux témoins aux fins de l'article 190 § 3 du code de procédure fiscale.

16. Le 8 mars 2000, le fisc procéda à la saisie (*penhora*) de la part sociale, d'une valeur initiale de 3 750 000 PTE, soit 18 704 EUR, que la requérante détenait dans la société B.

17. Le 28 avril 2000, l'administration fiscale fut informée que la valeur de la part sociale était nulle.

18. La requérante réagit à cette procédure d'exécution par la voie d'une opposition (*oposição*) et d'une contestation (*impugnação*).

### *1) L'opposition*

19. Le 27 mars 2000, la requérante fit opposition à l'exécution devant le tribunal fiscal de première instance de Setúbal, alléguant ne pas avoir été dûment citée à comparaître. Elle allégua également qu'elle n'était pas gérante de ladite société et qu'elle ne pouvait par conséquent être tenue responsable des dettes fiscales de cette dernière. Le représentant de l'administration fiscale contesta les arguments de la requérante. Dans un

avis joint au procès-verbal de la procédure, le ministère public demanda le rejet de l'opposition au motif qu'elle était tardive, exposant par ailleurs que si d'aventure elle était jugée recevable, le tribunal devrait y faire droit dans la mesure où aucun élément ne permettait de prouver que la requérante exerçait de fait la gestion de la société faisant l'objet de la procédure d'exécution.

20. À une date non précisée, en vertu de la réforme de la carte judiciaire, l'affaire fut transférée au tribunal administratif et fiscal d'Almada.

21. Par un jugement du 27 avril 2004, le tribunal estima que l'opposition était tardive au motif qu'elle aurait dû être introduite dans les 30 jours à compter de la citation à comparaître. Il considéra que la citation avait été délivrée conformément à l'article 190 § 3 du code de procédure fiscale, et que l'argument de la requérante selon lequel la citation était irrégulière n'était pas fondé.

22. La requérante fit appel devant le tribunal central administratif du Sud, alléguant notamment que le tribunal de première instance avait omis de répondre au moyen tiré du fait qu'elle avait été acquittée de l'infraction pénale sur la base de laquelle la procédure d'exécution fiscale avait été introduite.

23. Par un arrêt du 16 mars 2005, le tribunal central administratif du Sud rejeta le recours, considérant notamment que le tribunal de première instance n'était pas tenu d'examiner l'argument portant sur l'acquittement de la requérante, étant donné qu'il avait estimé que l'opposition était tardive.

24. La requérante fut par ailleurs condamnée au paiement des frais de justice.

25. La requérante se pourvut en cassation devant la Cour suprême administrative. Le 2 juillet 2008, le juge rapporteur de cette dernière juridiction déclara le recours irrecevable faute de paiement des frais de justice.

26. La requérante déposa un recours constitutionnel contre cette décision devant le Tribunal constitutionnel. Par un arrêt du 17 novembre 2008, le Tribunal constitutionnel déclara le recours irrecevable pour plusieurs motifs, dont le défaut d'épuisement préalable des voies de recours, la requérante n'ayant pas attaqué la décision du juge rapporteur de la Cour suprême administrative devant sa formation collégiale à trois juges (*conferência*).

27. La requérante saisit le collège de trois juges de la Cour suprême puis à nouveau le Tribunal constitutionnel. Par un arrêt du 18 juin 2009, ce dernier rejeta de nouveau le recours de la requérante.

28. À une date non précisée, la requérante reçut le décompte des frais judiciaires pour la procédure engagée, qui s'élevaient à 3 405, 40 EUR, augmentés des intérêts. Le 16 avril 2009, le Trésor public ordonna la saisie d'une partie de sa retraite jusqu'au paiement intégral de ladite somme, augmentée de 1 005,20 EUR d'intérêts.

*2) La contestation (impugnação)*

29. Le 11 avril 2000, la requérante introduisit une contestation contre la décision du chef du bureau du Trésor public d'Almada devant le tribunal fiscal de première instance de Setúbal. Elle alléguait à nouveau ne jamais avoir été gérante de la société V. et n'avoir donc pas qualité pour ester en justice à ce titre.

30. À une date non précisée, à la suite de son acquittement au pénal, la requérante informa le tribunal que l'exécution de la dette en cause se heurtait dès lors au principe de la *res judicata*.

31. Par une ordonnance du 16 septembre 2002, le juge déclara qu'il se prononcerait à cet égard lors du jugement.

32. À une date non précisée, par suite de la réforme de la carte judiciaire, l'affaire fut transférée au tribunal administratif et fiscal d'Almada.

33. Par un jugement du 20 décembre 2005, le tribunal rejeta la contestation, au motif que les moyens de la requérante relevaient de la voie de l'opposition à l'exécution et non pas de celle de la contestation. Il nota d'ailleurs qu'une telle opposition avait déjà été introduite auparavant par la requérante.

34. La requérante attaqua cette décision devant la Cour suprême administrative, dénonçant le fait que le tribunal administratif ait omis de se prononcer sur l'illégalité alléguée de la dette fiscale en cause compte tenu de son acquittement au pénal.

35. Par un arrêt du 4 novembre 2009, la Cour suprême administrative rejeta le recours. S'agissant en particulier du moyen de la requérante tiré de son acquittement au pénal, la haute juridiction releva que le jugement pénal en cause ne figurait pas dans l'exposé par le tribunal administratif des « faits jugés établis », et estima en conséquence que celui-ci n'avait pas à se prononcer en la matière. Confirmant le jugement entrepris pour le surplus, elle condamna la requérante au paiement des frais de justice. Le 27 avril 2010, la requérante en reçut le décompte, ils s'élevaient en l'occurrence à 27 371,97 EUR, dont 25 079, 97 EUR restant à payer.

36. Le 16 avril 2009, le Trésor public ordonna la saisie d'une partie de sa retraite jusqu'au paiement intégral de ladite somme, augmentée de 871,46 EUR d'intérêts.

37. Le 16 juin 2012, la sécurité sociale informa la requérante que 267,59 EUR seraient mensuellement déduits de sa pension de retraite à partir de juillet 2012 jusqu'au paiement intégral des sommes dues.

*3) La procédure ultérieure*

38. Aux dernières informations reçues, lesquelles remontent au 7 décembre 2012, la procédure d'exécution fiscale était toujours pendante. La saisie de la part sociale de la requérante dans la société B. était

également toujours appliquée, la vente n'ayant pu avoir lieu, faute d'acheteur. En outre, en 2008, la société B. demanda au tribunal de commerce de Lisbonne à être placée en liquidation judiciaire.

## II. LE DROIT ET LA PRATIQUE INTERNES PERTINENTS

### A. Le régime juridique des infractions fiscales non douanières

39. L'article 24 du régime juridique des infractions fiscales non douanières (*Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras*), adopté par le décret-loi n° 20-A/90 du 15 janvier 1990, disposait, dans la rédaction appliquée par le tribunal criminel d'Almada (introduite par le décret-loi n° 394/93 du 24 novembre 1993), que quiconque s'abstenait de reverser à l'État le produit d'impôts ou d'autres contributions fiscales légalement perçus était punissable d'une peine de un à cinq ans d'emprisonnement, si les sommes en cause étaient supérieures à 5 millions de PTE.

### B. Le code de procédure fiscale

40. Au moment des faits, les dispositions du code de procédure fiscale (version approuvée par le décret-loi n° 433/99 du 26 octobre 1999) se lisaient ainsi :

Article 99

**Contestation**

« La contestation peut se fonder sur toute illégalité, notamment :

a) La qualification et la quantification erronées des revenus, des profits, des valeurs patrimoniales et de tout autre fait fiscal ;

b) L'incompétence ;

c) L'absence ou un vice de la motivation exigée par la loi ;

d) La violation d'autres formalités légales. »

Article 190

**Formalités des citations**

« (...)

3. Lorsque pour un quelconque motif, la personne citée ne signe pas ou si la citation ne peut avoir lieu, deux témoins interviendront, signant s'ils savent et peuvent le faire.

(...) »

Article 159

**Subrogation (*reversão)* en cas de substitution fiscale**

« En cas de substitution fiscale, si le débiteur n'a pas de biens ou si ses biens ne suffisent pas, l'exécution retombera sur les responsables subsidiaires. »

Article 203

**Délai d'opposition à l'exécution**

« 1. L'opposition doit être introduite dans un délai de trente jours à compter :

a) De la citation personnelle ou, à défaut, de la première saisie ;

(...) »

Article 204

**Motifs (*fundamentos)* d'opposition à l'exécution**

« L'opposition ne pourra reposer que sur l'un des motifs suivants :

a) Inexistence de l'impôt, de la taxe ou de la contribution dans les lois en vigueur à la date des faits concernant l'obligation ou, le cas échéant, si son recouvrement n'était pas autorisé à la date à laquelle est survenue la liquidation correspondante ;

b) Absence de qualité de la personne citée dans la mesure où celle-ci n'est pas le débiteur qui figure sur le titre ou son successeur ou, dans le cas contraire, si elle ne possédait pas [à l'époque pertinente] les biens dont est née la dette à exécuter, ou si elle ne figure pas sur le titre et n'est pas responsable du paiement de la dette ;

c) Fausseté du titre exécutoire (...) ;

d) Prescription de la dette à exécuter ;

g) Duplication de la collecte ;

h) Illégalité de la liquidation de la dette à exécuter, si la loi ne prévoit pas de voie judiciaire pour contester ou attaquer l'acte de liquidation ;

i) Tous autres motifs non indiqués aux alinéas précédents (...) à condition qu'ils ne portent pas sur la légalité de la liquidation de la dette à exécuter et qu'ils n'interfèrent pas avec une matière relevant de la compétence exclusive de l'autorité ayant émis le titre.

(...) »

Article 225

**Formalités de saisie des parts sociales dans une société**

« 1. La saisie d'une part sociale sera faite après l'établissement d'un procès-verbal spécifiant l'objet de la saisie [et] la valeur résultant du dernier bilan (...).

2. S'il n'est pas possible d'indiquer dans le procès-verbal de saisie la valeur du dernier bilan, le montant sera fixé par l'organe de l'exécution fiscale avant la vente. »

### C. Le code de procédure civile

41. Au moment des faits, l'article 674-B du code de procédure civile (correspondant à l'actuel article 624 du code de procédure civile approuvé par la loi 41/2013 du 26 juin 2013) disposait :

> « 1. Le jugement pénal, devenu définitif, ayant acquitté l'accusé au motif qu'il n'a pas commis les faits qui lui étaient imputés constitue dans toute action de nature civile une présomption légale simple d'inexistence de ces faits, qui peut être renversée par la preuve contraire.
>
> 2. La présomption mentionnée à l'alinéa précédent prévaut sur toute présomption de culpabilité établie dans la loi civile. »

## EN DROIT

### I. SUR LA VIOLATION ALLÉGUÉE DE L'ARTICLE 6 § 2 DE LA CONVENTION

42. Invoquant les articles 6, 7 et 13 de la Convention, la requérante se plaint d'avoir été traitée, dans le cadre de l'exécution fiscale, comme coupable d'une infraction pour laquelle elle avait été acquittée. Maîtresse de la qualification juridique des faits de la cause (*Glor c. Suisse*, n° 13444/04, § 48, CEDH 2009), la Cour estime opportun d'examiner le grief de la requérante uniquement sous l'angle de l'article 6 § 2 de la Convention, lequel dispose :

> « 2. Toute personne accusée d'une infraction est présumée innocente jusqu'à ce que sa culpabilité ait été légalement établie. »

43. Le Gouvernement récuse ces griefs.

#### A. Sur la recevabilité

44. Le Gouvernement conteste l'applicabilité *ratione materiae* de l'article 6 § 2 de la Convention à la procédure d'exécution fiscale litigieuse. Il fait valoir que l'objet des procédures était distinct et que les sommes réclamées par l'administration fiscale à la requérante ne correspondent pas à celles qui avaient motivé l'ouverture de la procédure pénale au terme de laquelle la requérante a été acquittée. Pour le Gouvernement, l'acquittement de la requérante au terme de la procédure pénale ne l'exonérait pas de sa responsabilité fiscale eu égard aux dettes fiscales de la société V, les deux procédures étant entièrement autonomes l'une de l'autre. Il observe aussi que le jugement du tribunal d'Almada du 14 juillet 2000 a reconnu que la requérante avait signé la déclaration fiscale de la société et diverses lettres commerciales.

45. La requérante conteste la thèse du Gouvernement, estimant que l'administration fiscale aurait dû déclarer l'extinction de l'exécution fiscale à son encontre à la suite de son acquittement. Elle dénonce également le fait d'avoir été condamnée au paiement des frais judiciaires au terme des procédures qu'elle a engagées pour s'opposer à l'exécution fiscale.

46. La Cour rappelle que le champ d'application de l'article 6 § 2 ne se limite pas aux procédures pénales qui sont pendantes mais qu'il peut s'étendre aux décisions de justice prises après l'arrêt des poursuites (voir, notamment, les arrêts *Minelli c. Suisse*, 25 mars 1983, série A n° 62, et *Lutz, Englert et Nölkenbockhoff c. Allemagne*, 25 août 1987, série A n° 123) ou après un acquittement, des décisions judiciaires postérieures ou des déclarations émanant d'autorités publiques pouvant soulever un problème sous l'angle de l'article 6 § 2, si elles équivalent à un constat de culpabilité qui méconnaît, délibérément, l'acquittement préalable de l'accusé (*Sekanina c. Autriche*, 25 août 1993, série A n° 266-A, *Lamanna c. Autriche*, n° 28923/95, 10 juillet 2001, *Leutscher c. Pays-Bas*, 26 mars 1996, § 29, Recueil 1996-II, et *Del Latte c. Pays-Bas*, n° 44760/98, § 30, 9 novembre 2004), dans la mesure où les questions soulevées dans l'affaire en cause constituent un corollaire et un complément des procédures pénales concernées dans lesquelles le requérant a la qualité « d'accusé ». Après l'abandon de poursuites pénales, la présomption d'innocence exige de tenir compte, dans toute procédure ultérieure, de quelque nature qu'elle soit, du fait que l'intéressé n'a pas été condamné (*Vanjak c. Croatie*, n° 29889/04, § 41, 14 janvier 2010 et *Šikić c. Croatie*, n° 9143/08, § 47, 15 juillet 2010). La Cour a également indiqué que le dispositif d'un jugement d'acquittement doit être respecté par toute autorité qui se prononce, de manière directe ou incidente, sur la responsabilité pénale de l'intéressé (*Vassilios Stavropoulos c. Grèce*, n° 35522/04, § 39, 27 septembre 2007, *Tendam c. Espagne*, n° 25720/05, § 37, 13 juillet 2010 et *Lorenzetti c. Italie*, n° 32075/09, § 46, 10 avril 2012).

47. Chaque fois que la question de l'applicabilité de l'article 6 § 2 se pose dans le cadre d'une procédure ultérieure, le requérant doit démontrer l'existence d'un lien – tel que celui évoqué plus haut – entre la procédure pénale achevée et l'action subséquente. Pareil lien peut être présent, par exemple, lorsque l'action ultérieure nécessite l'examen de l'issue de la procédure pénale et, en particulier, lorsqu'elle oblige la juridiction concernée à analyser le jugement pénal, à se livrer à une étude ou à une évaluation des éléments de preuve versés au dossier pénal, à porter une appréciation sur la participation du requérant à l'un ou à l'ensemble des événements ayant conduit à l'inculpation, ou à formuler des commentaires sur les indications qui continuent de suggérer une éventuelle culpabilité de l'intéressé (*Allen c. Royaume-Uni* [GC], n° 25424/09, § 104, CEDH 2013).

48. Dès lors, la Cour recherchera si la procédure devant les juridictions administratives, qui n'a pas en elle-même donné lieu à une « accusation en

matière pénale » à l'encontre de la requérante, était liée à la procédure pénale d'une manière propre à la faire tomber dans le champ d'application de l'article 6 § 2.

49. À titre liminaire, la Cour constate que le jugement prononcé à l'issue de la procédure pénale est devenu définitif en l'absence de recours. Elle observe que la procédure fiscale et la procédure pénale avaient toutes deux trait à la gestion fiscale de la société V et, plus particulièrement, à la responsabilité fiscale et pénale de la requérante à cet égard. En outre, les procédures portaient toutes deux notamment sur des sommes non payées par la société V. au titre de l'impôt sur le revenu, la TVA et le droit de timbre de 1994 à 1996 (voir ci-dessus, §§ 6 et 10).

50. Le fait que la procédure fiscale concernait des dettes fiscales, c'est-à-dire des sommes dues au titre de l'impôt par ladite société, et la procédure pénale le non-reversement à l'État de sommes perçues par celle-ci au titre de l'impôt, importe peu. En effet, les deux procédures portaient sur le même type d'impôts et les mêmes exercices fiscaux de la société V. Le Gouvernement soutient que les montants ne sont pas les mêmes, la Cour estime néanmoins qu'on ne saurait exiger une correspondance exacte des montants en jeu pour conclure à l'existence d'un lien entre elles. De plus, au bout du compte, la question qui se posait dans le cadre des deux procédures était celle de savoir si la requérante pouvait être tenue responsable, fiscalement et pénalement, des manquements de la société V. à ses obligations fiscales. Or, dans son jugement du 14 juillet 2000, le tribunal d'Almada a conclu que la requérante n'avait pas la qualité de gérante de la société, et ce même si celle-ci avait entre autres signé une déclaration fiscale de la société. Ce seul élément montre qu'il existait bien un lien entre la procédure pénale et la procédure fiscale.

51. La Cour en déduit que la procédure d'exécution fiscale litigieuse était liée à la procédure pénale d'une manière propre à la faire tomber dans le champ d'application de l'article 6 § 2 de la Convention. Il y a donc lieu de rejeter l'exception soulevée par le Gouvernement à cet égard.

### B. Sur le fond

52. La requérante estime que la procédure d'exécution fiscale ouverte à son encontre en dépit de son acquittement au terme de la procédure pénale portait atteinte à son droit à la présomption d'innocence. Elle considère que l'exécution fiscale aurait dû être déclarée non avenue après son acquittement au terme de la procédure pénale. Elle souligne à cet égard que ni l'administration fiscale ni le ministère public n'ont fait appel du jugement du tribunal d'Almada du 14 juillet 2000, lequel est ainsi devenu définitif.

53. La requérante allègue avoir fait usage des moyens que lui ouvrait le droit interne pour réagir contre l'exécution fiscale mais s'être heurtée au

refus des juridictions administratives de prendre en compte son acquittement dans le cadre de la procédure pénale.

54. Pour le Gouvernement, l'autorité de chose jugée qui s'attachait au jugement du tribunal d'Almada prononcé à l'issue de la procédure pénale ne pouvait être utilement opposée dans la procédure fiscale, qui était indépendante. Il maintient que l'acquittement de la requérante au pénal ne l'a pas exonéré pour autant de ses responsabilités fiscales. À cet égard, il se réfère à l'article 17 du régime juridique des infractions fiscales non douanières (*Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras*), selon lequel l'exécution de la sanction appliquée ne dispensait pas du paiement de la prestation fiscale due. Pour le Gouvernement, la procédure d'exécution fiscale ouverte à l'encontre de la requérante ne remet pas en cause son acquittement au pénal et ne viole donc pas le principe de la présomption d'innocence.

55. Le Gouvernement soutient pas ailleurs qu'avec l'action en opposition à l'exécution, la requérante disposait d'un moyen efficace pour réagir contre la procédure fiscale engagée contre elle. Ayant été citée conformément à l'article 190 § 3 du code de procédure fiscale, la requérante avait trente jours pour introduire son opposition. Faute pour elle de l'avoir fait dans le délai qui lui était imparti, son opposition à l'exécution a été rejetée comme tardive ; telle est, pour le Gouvernement, la seule raison pour laquelle la requérante n'a pas pu faire valoir ses arguments. Quant à l'action en contestation (*impugnação)* introduite par la suite par la requérante, le Gouvernement explique que celle-ci ne constituait pas une voie de droit adéquate dans le cas d'espèce.

56. La Cour rappelle que l'objet et le but de la Convention appellent à comprendre et à appliquer ses dispositions d'une manière qui en rende les exigences concrètes et effectives (voir, notamment, S*oering c. Royaume-Uni*, 7 juillet 1989, § 87, série A n° 161, et *Al-Skeini et autres c. Royaume-Uni* [GC], n° 55721/07, § 162, CEDH 2011). La Cour a déclaré expressément que cela valait aussi pour le droit consacré par l'article 6 § 2 (voir, par exemple, *Allenet de Ribemont c. France*, 10 février 1995, § 35, série A n° 308, et *Capeau c. Belgique*, n° 42914/98, § 21, CEDH 2005-I).

57. L'article 6 § 2 protège le droit de toute personne à être « présumée innocente jusqu'à ce que sa culpabilité ait été légalement établie ». Considérée comme une garantie procédurale dans le cadre du procès pénal lui-même, la présomption d'innocence revêt aussi un autre aspect. Son but général, dans le cadre de ce second volet, est d'empêcher que des individus qui ont bénéficié d'un acquittement ou d'un abandon des poursuites soient traités par des agents ou autorités publics comme s'ils étaient en fait coupables de l'infraction qui leur avait été imputée. Dans de telles situations, la présomption d'innocence a déjà permis – par l'application lors du procès des diverses exigences inhérentes à la garantie procédurale qu'elle

offre – d'empêcher que soit prononcée une condamnation pénale injuste. Sans protection destinée à faire respecter dans toute procédure ultérieure un acquittement ou une décision d'abandon des poursuites, les garanties d'un procès équitable énoncées à l'article 6 § 2 risqueraient de devenir théoriques et illusoires. Ce qui est également en jeu une fois la procédure pénale achevée, c'est la réputation de l'intéressé et la manière dont celui-ci est perçu par le public. Dans une certaine mesure, la protection offerte par l'article 6 § 2 à cet égard peut recouvrir celle qu'apporte l'article 8 (voir, par exemple, *Zollmann c. Royaume-Uni* (déc.), n° 62902/00, CEDH 2003‑XII, et *Taliadorou et Stylianou c. Chypre*, n°s 39627/05 et 39631/05, §§ 27 et 56-59, 16 octobre 2008).

58. La Cour souligne qu'elle n'est pas appelée à examiner dans quelle mesure les juridictions administratives étaient liées par l'arrêt du tribunal d'Almada, puisqu'elle n'a pas pour tâche de se substituer aux juridictions internes. C'est au premier chef aux autorités nationales, et notamment aux cours et tribunaux, qu'il incombe d'interpréter la législation interne (voir, *mutatis mutandis*, les arrêts *Brualla Gómez de la Torre c. Espagne*, 19 décembre 1997, § 31, *Recueil des arrêts et décisions* 1997-VIII et *Edificaciones March Gallego S.A. c. Espagne*, 19 février 1998, § 33, *Recueil des arrêts et décisions* 1998-I). La question qui se pose dans le cas d'espèce est de savoir si, par leur manière d'agir, par les motifs de leurs décisions ou par le langage utilisé dans leur raisonnement, les juridictions administratives ont jeté des soupçons sur l'innocence de la requérante et ont ainsi porté atteinte au principe de la présomption d'innocence, tel que garanti par l'article 6 § 2 de la Convention (*Puig Panella c. Espagne*, n° 1483/02, § 54, 25 avril 2006 ; *Allen c. Royaume Uni,* précité, § 126).

59. À ce titre, la Cour rappelle qu'elle a déjà eu l'occasion de souligner que l'expression de soupçons sur l'innocence d'un accusé n'est plus acceptable après un acquittement devenu définitif (voir, dans ce sens, *Sekanina c. Autriche*, 25 août 1993, § 30, série A n° 266-A). Selon la jurisprudence, une fois l'acquittement devenu définitif – même s'il s'agit d'un acquittement au bénéfice du doute selon l'article 6 § 2 – l'expression de soupçons de culpabilité, quand bien même ceux-ci se trouveraient inscrits dans les motifs de l'acquittement, n'est pas compatible avec la présomption d'innocence (*Rushiti c. Autriche*, n° 28389/95, § 31, 21 mars 2000). La Cour rappelle aussi que, conclure à la violation de l'article 6 § 2 de la Convention dans le contexte d'une procédure postérieure à la clôture d'une procédure pénale dépendra largement de la nature et du contexte de la procédure dans le cadre de laquelle la décision litigieuse a été adoptée (*Allen c. Royaume Uni,* précité, § 125).

60. En outre, la Cour note qu'en vertu du principe « *in dubio pro reo* », lequel constitue une expression particulière du principe de la présomption d'innocence, aucune différence qualitative ne doit exister entre une relaxe faute de preuves et une relaxe résultant d'une constatation de l'innocence de

la personne ne faisant aucun doute. En effet, les jugements d'acquittement ne se différencient pas en fonction des motifs qui sont à chaque fois retenus par le juge pénal. Bien au contraire, dans le cadre de l'article 6 § 2 de la Convention, le dispositif d'un jugement d'acquittement doit être respecté par toute autorité qui se prononce de manière directe ou incidente sur la responsabilité pénale de l'intéressé (*Vassilios Stavropoulo*, précité, § 39).

61. En l'espèce, la Cour note que l'ouverture de la procédure fiscale litigieuse a été requise par une ordonnance du troisième bureau du Trésor public d'Almada du 11 janvier 2000 (voir ci-dessus paragraphe 13) alors que la requérante faisait déjà l'objet d'une procédure pénale pour abus de confiance fiscal devant le tribunal criminel d'Almada. Comme indiqué ci-dessus les deux procédures avaient trait à des manquements dans la gestion de la fiscalité de la société V. dont la requérante était considérée gérante de fait (voir ci-dessus paragraphe 49) par l'administration fiscale.

62. Tant devant les juridictions pénales que devant les juridictions administratives, la requérante a constamment dit pour sa défense qu'elle n'était pas la gérante de fait de la société V. et qu'elle ne pouvait donc pas être poursuivie par l'administration fiscale à raison des manquements de la société V. Cet argument a été retenu par le tribunal criminel d'Almada, qui a ainsi acquitté la requérante au terme de la procédure pénale par son jugement du 14 juillet 2000, devenu définitif le 25 septembre 2000 en l'absence de recours.

63. La Cour constate que la procédure fiscale s'est poursuivie en dépit de l'acquittement de la requérante au terme de la procédure pénale. S'agissant des deux recours exercés par la requérante, la Cour observe qu'ils ont tous deux été déclarés irrecevables, les juridictions saisies ayant considéré que les conditions de recevabilité n'étaient pas remplies. En l'occurrence, l'opposition à l'exécution a été jugée tardive (voir ci-dessus paragraphe 21) et la contestation considérée comme un recours inadéquat (voir ci-dessus paragraphe 33).

64. La Cour estime qu'un acquittement au pénal doit être pris en compte dans toute procédure ultérieure, pénale ou non pénale. Or, elle relève que le code de procédure pénale portugais n'indique pas les effets juridiques de la chose jugée s'agissant d'un jugement d'acquittement ou d'un classement sans suite sur toute procédure pénale ou non pénale, notamment les procédures fiscales. La Cour note que seul l'article 674-B du code de procédure civile dispose qu'un acquittement constitue dans toute action civile une présomption légale d'inexistence des faits à l'origine de la procédure pénale, mais qu'il s'agit là d'une présomption simple, pouvant être renversée par la preuve contraire (voir ci-dessus paragraphe 41).

65. Dans ce cadre légal, pour autant qu'il s'agisse de la contestation, les juridictions fiscales ont refusé de procéder à un examen au fond de la question, en faisant une interprétation formaliste des conditions de recevabilité du recours et en supposant faussement que l'existence d'un

jugement d'acquittement préalable n'était pas une question à résoudre (voir ci-dessus paragraphe 35). L'argument du Gouvernement concernant la mauvaise utilisation des voies de recours internes (ci-dessus paragraphe 54) ne saurait être retenu pour décharger les tribunaux de la responsabilité qui leur incombait, compte tenu de l'autorité de chose jugée qui s'attachait à l'acquittement de la requérante, intervenu le 14 juillet 2000, soit six mois après l'ouverture de la procédure d'exécution à son encontre.

66. Tant l'administration fiscale que les juridictions administratives saisies ont méjugé l'acquittement de la requérante par le tribunal criminel d'Almada du chef d'abus de confiance fiscal pour des faits commis par la société V. au motif que la requérante n'en était pas gestionnaire de fait. Elles ont ainsi considéré comme établi un élément qui avait été jugé non-prouvé par les juridictions pénales. La Cour considère que cette manière d'agir a jeté un doute sur le bien-fondé de l'acquittement de la requérante, ce qui apparaît incompatible avec le respect de la présomption d'innocence. Dans ces conditions, la Cour conclut qu'il y a eu violation de l'article 6 § 2 de la Convention.

## II. SUR LA VIOLATION ALLÉGUÉE DE L'ARTICLE 1 DU PROTOCOLE Nº 1 À LA CONVENTION

67. La requérante voit dans la saisie de sa part sociale dans la société B. une atteinte injustifiée à son droit au respect des biens garantis par l'article 1 du Protocole nº 1 à la Convention, lequel en ses parties pertinentes est ainsi libellé :

> « 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. »

68. Le Gouvernement combat cette thèse.

### A. Sur la recevabilité

69. Constatant que le grief n'est pas manifestement mal fondé au sens de l'article 35 § 3 a) de la Convention et qu'il ne se heurte à aucun autre motif d'irrecevabilité, la Cour le déclare recevable.

## B. Sur le fond

70. La requérante estime que la saisie par l'administration fiscale de sa part sociale dans la société B. s'analyse en une ingérence incompatible avec l'article 1 du Protocole nº 1.

71. Le Gouvernement conteste l'argument de la requérante. Il fait valoir que la mesure en cause a été ordonnée dans le cadre de la procédure d'exécution fiscale. Il observe en outre qu'il s'est avéré que la part sociale en question n'avait aucune valeur marchande et qu'elle n'avait donc pu être vendue, la société B. ayant par la suite demandé à être placée en situation de liquidation judiciaire.

72. La Cour rappelle que l'article 1 du Protocole nº 1 contient trois normes distinctes : la première, qui s'exprime dans la première phrase du premier alinéa et revêt un caractère général, énonce le principe du respect de la propriété ; la deuxième, figurant dans la seconde phrase du même alinéa, vise la privation de propriété ; quant à la troisième, contenue dans le second alinéa, elle reconnait aux États le pouvoir de réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions. Il ne s'agit pas pour autant de règles dépourvues de rapport entre elles. La deuxième et la troisième ont trait à des exemples particuliers d'atteintes au droit de propriété ; dès lors, elles doivent s'interpréter à la lumière du principe consacré par la première (voir, parmi d'autres, *Broniowski c. Pologne* [GC], nº 31443/96, § 134, CEDH 2004-V ; *Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH c. Pays-Bas*, 23 février 1995, § 55, série A nº 306-B).

73. La Cour rappelle aussi que la notion de « biens » prévue par la première partie de l'article 1 du Protocole nº 1 a une portée autonome qui ne se limite pas à la propriété de biens corporels et qui est indépendante par rapport aux qualifications formelles du droit interne : certains autres droits et intérêts constituant des actifs peuvent aussi être considérés comme des « droits de propriété » et donc des « biens » au sens de cette disposition. Ce qui importe, c'est de rechercher si les circonstances d'une affaire donnée, considérées dans leur ensemble, peuvent passer pour avoir rendu le requérant titulaire d'un intérêt substantiel protégé par l'article 1 du Protocole nº 1 (*Depalle c. France* [GC], nº 34044/02, § 62, CEDH 2010 c. France [GC], § 62 ; *Anheuser-Busch Inc. c. Portugal* [GC], nº 73049/01, § 63, CEDH 2007-I ; *Öneryıldız c. Turquie* [GC], nº 48939/99, § 214, CEDH 2004-XII ; *Beyeler c. Italie* [GC], nº 33202/96, § 100, CEDH 2000-I ; *Iatridis c. Grèce* [GC], nº 31107/96, § 54, CEDH 1999-II).

74. La Cour a déjà considéré que des actions ayant une valeur économique peuvent être considérées comme des biens (*Olczak c. Pologne* (déc.), nº 30417/96, § 60, CEDH 2002-X ; *Sovtransavto Holding c. Ukraine*, nº 48553/99, § 91, CEDH 2002-VII). Ceci s'applique également

aux parts sociales dans les sociétés à responsabilité limitée, comme dans le cas d'espèce.

75. En l'espèce, la Cour note qu'est en cause la saisie par l'administration fiscale d'une part sociale que la requérante détenait dans la société B., laquelle présentait une valeur officielle de 3 750 000 PTE (soit 18 704 EUR). Même si la part sociale en question n'avait plus de valeur patrimoniale au moment de la saisie, comme l'affirme le Gouvernement, il convient de rappeler qu'une violation de la Convention peut intervenir même en l'absence de préjudice, cette dernière question n'entrant en jeu – le cas échéant – que sur le terrain de l'article 41 (*Ilhan c. Turquie* [GC], n° 22277/93, § 52, CEDH 2000-VII ; *Jorge Nina Jorge et autres c. Portugal*, n° 52662/99, § 39, 19 février 2004 ; et *Guerrera et Fusco c. Italie*, n° 40601/98, § 53, 3 avril 2003). La Cour en déduit que la part sociale en cause constituait dans le chef de la requérante un « bien » aux fins de l'article 1 du Protocole n° 1.

76. La Cour rappelle que la saisie en question a été ordonnée par l'administration fiscale dans le but de garantir le paiement d'une dette fiscale de la société V. L'acte dénoncé résulte donc de l'exercice de prérogatives conférées dans le cadre du recouvrement de créances fiscales et de l'application des règles relatives aux procédures d'exécution forcée. Le grief doit donc être examiné sur le terrain du second alinéa de l'article 1 du Protocole n° 1, à savoir du droit reconnu aux États de mettre en place un cadre légal pour réglementer l'usage des biens dans l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes.

77. La Cour rappelle que, pour être compatible avec l'article 1 du Protocole n° 1, une atteinte au droit d'une personne au respect de ses biens doit d'abord respecter le principe de la légalité et ne pas revêtir un caractère arbitraire (*Iatridis c. Grèce* [GC], précité, § 58). Elle doit également ménager un « juste équilibre » entre les exigences de l'intérêt général de la communauté et les impératifs de la sauvegarde des droits fondamentaux de l'individu (*Sporrong et Lönnroth c. Suède*, 23 septembre 1982, § 69, série A n° 52).

78. Ce « juste équilibre » doit exister même lorsqu'est concerné le droit qu'ont les États de « mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour (...) assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ». En effet, comme le second alinéa doit s'interpréter à la lumière du principe général énoncé au début de l'article 1 du Protocole n° 1, il doit exister un rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé ; en d'autres termes, il incombe à la Cour de rechercher si l'équilibre a été maintenu entre les exigences de l'intérêt général et l'intérêt des individus concernés (*Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH c. Pays-Bas*, précité, § 60).

79. En l'espèce, ordonnée le 8 mars 2000 (voir ci-dessus paragraphe 16), la saisie de la part sociale de la requérante dans la société B.

était prévue par le code de procédure fiscale (voir partie droit interne, ci-dessus au paragraphe 40) et visait au recouvrement d'une dette fiscale de la société V., dont la requérante était considérée comme responsable solidaire en sa qualité de gérante de fait.

80. Par un jugement du tribunal criminel d'Almada du 14 juillet 2000, la requérante a été acquittée du crime d'abus de confiance fiscal au motif qu'elle ne pouvait être considérée comme gérante de fait de la société V.

81. La Cour estime qu'il était légitime pour celle-ci de s'attendre à la levée de la saisie à partir de ce jugement. En refusant de lever la saisie de la part sociale que la requérante détenait dans la société B. malgré cet acquittement, les autorités portugaises ont rompu l'équilibre à ménager entre la protection du droit de la requérante au respect de ses biens et les exigences de l'intérêt général. Il y a donc eu violation de l'article 1 du Protocole n° 1.

## III. SUR L'APPLICATION DE L'ARTICLE 41 DE LA CONVENTION

82. Aux termes de l'article 41 de la Convention,

> « Si la Cour déclare qu'il y a eu violation de la Convention ou de ses Protocoles, et si le droit interne de la Haute Partie contractante ne permet d'effacer qu'imparfaitement les conséquences de cette violation, la Cour accorde à la partie lésée, s'il y a lieu, une satisfaction équitable. »

### A. Dommage

83. Pour le préjudice matériel, la requérante réclame 18 750 euros (EUR), en considération de la saisie de sa part sociale dans la société B. Elle demande aussi 5 000 EUR pour le dommage moral qu'elle estime avoir subi.

84. Le Gouvernement conteste les prétentions de la requérante, les jugeant excessives. Il estime que la requérante n'a subi aucun préjudice matériel étant donné que la valeur de la part sociale de la requérante dans la société B. n'avait aucune valeur marchande au moment où la dette de la société V. lui a été imputée. Le Gouvernement considère ensuite qu'il n'existe aucun lien de causalité entre la violation alléguée et le préjudice moral prétendument subi.

85. La Cour constate que la part sociale en question n'avait aucune valeur au 28 avril 2000 (voir ci-dessus paragraphe 17). La requérante n'a en outre pas indiqué que cette situation de fait aurait changé depuis. Faisant sien l'argument du Gouvernement, elle estime que la requérante n'a pas subi de préjudice matériel et qu'il n'y a donc pas lieu de lui attribuer une somme à ce titre.

86. En revanche, la Cour admet que la requérante a subi un préjudice moral à raison du non-respect de la présomption d'innocence et de l'atteinte au respect de ses biens par le maintien de la saisie de la part sociale qu'elle détenait dans la société B. Statuant en équité, elle lui accorde 4 300 EUR à ce titre.

### B. Frais et dépens

87. La requérante réclame 2 792 EUR pour les frais et dépens engagés devant la Cour. Elle demande également le remboursement de 10 299,82 EUR de frais judiciaires payés pour les actions engagées au niveau national. Elle précise avoir été condamnée à payer 4 651,63 EUR dans le cadre de la procédure d'opposition à l'exécution et 27 369,48 EUR pour l'action en contestation. Elle affirme avoir déjà payé 2 292 EUR à titre d'avance sur les frais de justice de l'action en contestation. En outre, elle demande aussi la restitution des sommes ayant été déduites de sa pension dans le cadre de la procédure d'exécution introduite par l'administration fiscale pour obtenir le recouvrement forcé des frais de justice non payés relatifs à l'opposition et à la contestation exercées par elle contre l'exécution fiscale – sommes qui s'élevaient à 1 337,95 EUR à la date du 22 octobre 2012. Enfin, la requérante demande le remboursement de 2 018,24 EUR pour la procédure devant le Tribunal constitutionnel.

88. Le Gouvernement s'en remet à la sagesse de la Cour.

89. Selon la jurisprudence de la Cour, un requérant ne peut obtenir le remboursement de ses frais et dépens que dans la mesure où se trouvent établis leur réalité, leur nécessité et le caractère raisonnable de leur taux. En l'espèce, il ressort des documents joints à la demande formulée par la requérante au titre de l'article 41 de la Convention que celle-ci a payé 2 292 EUR de frais judiciaires pour l'action en contestation et 1 070,36 EUR pour l'action en opposition, cette dernière somme correspondant aux montants ayant été déduits de sa pension (à cet égard, voir ci-dessus paragraphe 37). Par conséquent, au vu des frais effectivement engagés au niveau interne, la Cour estime qu'il y a lieu d'allouer à la requérante 3 362,36 EUR. S'agissant des frais réclamés pour la procédure devant la Cour, compte tenu des documents en sa possession et de sa jurisprudence, la Cour octroie la somme réclamée par la requérante, soit 2 792 EUR. Au total, la Cour alloue à la requérante 6 154 EUR pour les frais et dépens engagés pour les procédures au niveau national et devant la Cour.

### C. Intérêts moratoires

90. La Cour juge approprié de calquer le taux des intérêts moratoires sur le taux d'intérêt de la facilité de prêt marginal de la Banque centrale européenne majoré de trois points de pourcentage.

## PAR CES MOTIFS, LA COUR,

1. *Déclare*, à l'unanimité, la requête recevable ;

2. *Dit*, par quatre voix contre trois, qu'il y a eu violation de l'article 6 § 2 de la Convention ;

3. *Dit*, par quatre voix contre trois, qu'il y a eu violation de l'article 1 du Protocole n° 1 à la Convention ;

4. *Dit*, par quatre voix contre trois,
   a) que l'État défendeur doit verser à la requérante, dans les trois mois à compter du jour où l'arrêt sera devenu définitif en vertu de l'article 44 § 2 de la Convention, les sommes suivantes :
      i) 4 300 EUR (quatre mille trois cents euros), plus tout montant pouvant être dû à titre d'impôt, pour dommage moral ;
      ii) 6 154 EUR (six mille cent cinquante-quatre euros), plus tout montant pouvant être dû à titre d'impôt par le requérant, pour frais et dépens ;
   b) qu'à compter de l'expiration de ce délai et jusqu'au versement, ces montants seront à majorer d'un intérêt simple à un taux égal à celui de la facilité de prêt marginal de la Banque centrale européenne applicable pendant cette période, augmenté de trois points de pourcentage ;

5. *Rejette*, à l'unanimité, la demande de satisfaction équitable pour le surplus.

Fait en français, puis communiqué par écrit le 23 octobre 2014, en application de l'article 77 §§ 2 et 3 du règlement.

| | |
|---|---|
| Søren Nielsen<br>Greffier | Isabelle Berro-Lefèvre<br>Présidente |

Au présent arrêt se trouve joint, conformément aux articles 45 § 2 de la Convention et 74 § 2 du règlement, l'exposé des opinions séparées suivantes :

– opinion concordante du juge Pinto de Albuquerque ;

– opinion dissidente des juges Berro-Lefèvre, Steiner et Hajiyev.

I.B.L.
S.N.

# OPINION CONCORDANTE DU JUGE PINTO DE ALBUQUERQUE

1. L'affaire *Melo Tadeu* concerne une procédure d'exécution fiscale engagée contre la requérante par l'administration fiscale, laquelle refusa de considérer son acquittement au cours d'une procédure pénale qui présentait un lien incontestable avec la première. Dans ce contexte, la saisie d'une part sociale qu'elle détenait dans une société fut ordonnée.

Je partage le constat par la chambre d'une violation de l'article 6 § 2 de la Convention et d'une atteinte au respect des biens de la requérante garanti par l'article 1 du Protocole n° 1. Néanmoins, je me dois d'ajouter les remarques suivantes sur l'application du droit portugais dans la présente affaire.

## La contestation et l'opposition en procédure fiscale portugaise

2. Prévue par l'article 5 du *Código de Processo das Contribuições e Impostos* (« le CPCI »)[1], l'article 120 du *Código de Processo Tributário* (« le CPT »)[2] et l'article 99 du *Código de Procedimento e Processo Tributário* (« le CPPT »)[3], la contestation est depuis longtemps le moyen de défense par excellence en procédure fiscale portugaise. Procédure de contentieux fiscal ayant des caractéristiques similaires à celles d'une action déclaratoire, par laquelle le tribunal compétent est appelé à se prononcer sur la légalité de l'acte fiscal, la contestation constitue ainsi une véritable action en annulation, dont la finalité est l'annulation partielle ou totale de l'acte pris par l'administration fiscale. Il est néanmoins défendu au juge ainsi saisi de se substituer à l'administration fiscale et de prendre l'acte fiscal dû puisque il ne s'agit pas d'un contentieux de substitution[4]. L'illégalité fondée

[1] Code de procédure des contributions et des impôts, approuvé par le décret-loi n° 45005, du 27 avril 1963.

[2] Code de procédure fiscale, approuvé par le décret-loi n° n° 154/91, du 23 avril.

[3] Code du procès et de la procédure fiscaux, approuvé par le décret-loi n° n° 433/99, du 26 Octobre. Les mots « procès » et « procédure » ont un sens différent en sémantique juridique fiscale portugaise : le premier se réfère à la succession des actes accomplis et des formalités suivies par l'administration fiscale aux fins de la prise de l'acte fiscal ; le second vise la succession des actes accomplis et formalités suivies par les tribunaux fiscales pour garantir la protection des droits des contribuables destinataires d'un acte fiscal.

[4] La doctrine est unanime sur ces points, comme le disent Rui Duarte Morais, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, Almedina, 2012, p. 241 et 242 ; Lopes de Sousa, *Código de Processo e Procedimento Tributário anotado e comentado*, sixième édition, Lisbonne, Areas editora, volume II, 2011, p. 347 ; Pinto Fernandes et Cardoso dos Santos, *Código de Processo Tributário anotado e comentado*, Lisbonne, Rei dos Livros, 1991, p. 341 ; Alfredo de Sousa et Silva Paixão, *Código de Processo das Contribuições e Impostos comentado e anotado*, Coimbra, Almedina, 1982, p. 42 ; Joao de Matos et Serpa e Oliveira, *Código de Processo das Contribuições e Impostos na jurisprudência*, Lisbonne, 1973, p. 24-33 ; Rúben de Carvalho et Rodrigues Pardal, *Código de Processo das*

sur l'incompétence ou sur un vice de forme ne fait pas obstacle à ce que l'administration fiscale prenne le nouvel acte dû, mais si l'illégalité se rapporte à l'existence même de l'obligation fiscale, elle doit s'abstenir de le faire[5].

3. Les motifs de contestation incluent tout vice d'illégalité, tant de forme que de fond, dans la perception ou la liquidation de l'impôt, fût-il basé sur un défaut de fait ou de droit quant à l'existence de l'obligation fiscale[6]. Un vice d'illégalité peut conduire à l'annulabilité, à la nullité ou même à l'inexistence de l'acte fiscal, la contestation basée sur un vice de nullité ou d'inexistence de l'acte pouvant être introduite en l'absence de tout délai (article 102, nº 3 du CPPT)[7]. Le vice de nullité ou d'inexistence de l'acte fiscal doit en outre être constaté d'office par l'administration et les tribunaux fiscaux (article 134, nº 2, du *Código de Procedimento Administrativo* (« le CPA »))[8].

Parmi les vices les plus graves pouvant frapper l'acte fiscal, la violation de la chose jugée tient une place particulière. Tout acte fiscal qui violerait la chose jugée est nul (article 133, nº 2, alinéa h) du CPA)[9]. Faire disparaître la nullité de l'ordre juridique étant d'intérêt public, celle-ci doit être constatée prioritairement dans le jugement prononcé sur la contestation (article 124, nº 1 du CPPT)[10].

4. A l'instar des articles 176 du CPCI et 286 du CPT dans le passé, l'article 204 du CPPT énumère aujourd'hui les motifs d'opposition. Ces

---

*Contribuições e Impostos anotado*, Coimbra, Almedina, 1963, p. 24, et la deuxième édition de cet ouvrage, 1969, p. 69 et 70.

[5] Alberto Xavier, *Conceito e natureza do acto tributário*, Coimbra, Almedina, 1972, p. 95, et Lima Guerreiro et Dias Mateus, *Código de Processo Tributário comentado pelos membros da comissão de elaboração do projecto*, Lisbonne, Edifisco, 1991, p. 155 et 156.

[6] Alberto Xavier, *op. cit.*, p. 377, et Rúben de Carvalho et Rodrigues Pardal, *op.cit.*, 1969, p. 84.

[7] Antunes Ribeiro, *Código de Procedimento e processo tributário anotado e comentado*, Lisbonne, Quid Iuris, 2002, p. 99, et Mário Esteves de Oliveira, *Direito administrativo*, Coimbra, Almedina, volume I, p. 538.

[8] Code du procès administratif, approuvé par le décret-loi n° 442/91, du 15 novembre. Sur la portée de ce pouvoir-devoir, voir Mario Esteves de Oliveira et autres, *Código do Procedimento Administrativo comentado*, Coimbra, Almedina, 1998, p. 652-654, et Antonio Francisco de Sousa, *Código do Procedimento Administrativo anotado e comentado*, Lisbonne, Quid Iuris, 2009, p. 392 et 393. Partant, les vices d'annulabilité de l'acte doivent, en principe, être allégués par la partie. Néanmoins, une jurisprudence admet que les motifs de contestation peuvent être allégués implicitement (Cour suprême administrative, arrêt du 7 juillet 2010, proc. 366/10, arrêt du 16 avril 2008, proc. 51/08, arrêt du 4 février 2009, proc. 925/08, et arrêt du 24 janvier 1990, recours 10609, et Lopes de Sousa, *op.cit.*, volume II, p. 92).

[9] Lopes de Sousa, *op.cit.*, volume II, p. 337 et 338.

[10] Lopes de Sousa, *op.cit.*, volume II, p. 340, qui ajoute que la constatation de l'existence d'un vice de nullité ou d'inexistence ne doit pas primer la constatation d'autres vices d'annulabilité de l'acte si celle-ci peut définitivement empêcher la répétition de l'acte illégal.

derniers s'inspirent des motifs d'opposition à l'exécution prévus par l'article 814 du code de procédure civile. Ils sont limitatifs, nonobstant le caractère général de la formulation de l'alinéa i) du numéro 1 de l'article (« tous autres motifs non indiqués aux alinéas précédents (...) »)[11]. En principe, l'erreur d'identification de la personne redevable de l'obligation fiscale et de ses successeurs, l'absence de possession des biens à l'origine de la dette fiscale pendant la période de référence de cette dette et l'inexistence d'une responsabilité solidaire ou subsidiaire aux fins du recouvrement de la dette sont des motifs d'« illégitimité »[12]. L'illégitimité est alors matérielle et, notamment dans le cas de la responsabilité subsidiaire du gérant subrogé (*revertido*) d'une société à responsabilité limitée, elle peut découler, parmi d'autres motifs, de l'existence de biens saisissables suffisants de la personne morale originairement débitrice, de l'absence de responsabilité du gérant pour le défaut de paiement de la dette ou l'insuffisance du patrimoine de la personne morale, ou du non-exercice de l'administration ou de la gérance de la personne morale pendant la période fiscale en question[13].

De plus, l'opposition peut aussi être fondée sur l'illégalité de la dette, c'est-à-dire l'illégalité abstraite ou absolue pour défaut de base légale ou d'autorisation de la perception de l'impôt pour l'année en question. En principe, elle ne peut être fondée sur l'illégalité concrète de l'acte de liquidation de la dette, qui est l'objet de la contestation[14].

5. Partant, les motifs de contestation sont particulièrement larges, donnant à l'opposition un caractère « résiduel »[15]. Dans le cas d'une subrogation (*reversão*), le subrogé a deux moyens de défense procéduraux : s'il veut faire apprécier par le tribunal fiscal la légalité de la liquidation de l'impôt, il peut introduire une contestation ; s'il veut attaquer la légalité de la subrogation ou invoquer d'autres causes d'inexigibilité de l'obligation, il doit faire opposition à l'exécution[16].

---

[11] Lopes de Sousa, *op.cit.*, volume III, p. 441, Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e processo tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2011, p. 333 ; Pinto Fernandes et Cardoso dos Santos, *op.cit.*, p. 828, et Rúben de Carvalho et Rodrigues Pardal, *op.cit.*, p. 197.

[12] Lima Barreiros et Dias Mateus, *op.cit.*, p. 314, et Cour suprême administrative, arrêt du 27 Septembre 1981, recours 5637.

[13] Antunes Ribeiro, *op.cit.*, p. 170. La question même de la constitutionnalité de la subrogation des responsables subsidiaires pour les dettes fiscales a déjà été débattue (voir les arrêts de la Cour Constitutionnelle n° n° 507/2002, et 160/2007).

[14] Voir l'arrêt de la Cour Constitutionnelle n° 1171/96, et Lopes de Sousa, *op.cit.*, volume II, p. 89, et volume III, p. 443 ; Freitas da Rocha, *op.cit.* ; p. 334, Pinto Fernandes et Cardoso dos Santos, *op.cit.*, p. 343 ; Lima Guerreiro e Dias Mateus, *op.cit.*, p. 155 e 156, et Rúben de Carvalho et Rodrigues Pardal, *op.cit.*, 1963, p. 198, et 1969, p. 88 et 89.

[15] Antunes Ribeiro, *op. cit.*, p. 170.

[16] Rui Duarte Morais, *op.cit.*, p. 343, qui dit que cette dualité est anachronique, constitue une « incompréhensible réduction des garanties des sujets passifs » et entraîne forcément un « gaspillage de moyens, conduisant à une duplication de procédures ». Pour compliquer encore plus les choses, on discute aussi le point de savoir si le contribuable peut attaquer la décision de subrogation de l'administration fiscale par le biais de l'article 276 du CPPT.

## Le lien entre la procédure d'exécution fiscale et la procédure pénale

6. La requérante fut l'objet d'une procédure d'exécution fiscale visant à obtenir le recouvrement forcé d'une dette fiscale d'une société dont elle était considérée comme la gérante de fait. Poursuivie également en cette qualité pour abus de confiance fiscal devant le tribunal criminel d'Almada, elle fut acquittée au terme de la procédure pénale, le tribunal ayant jugé qu'elle ne pouvait être considérée comme la gérante de fait de la société en cause. Par conséquent, le tribunal criminel rejeta aussi la demande civile en recouvrement des impôts dus par la société, introduite par le ministère public contre la requérante en tant que gérante de fait de la société débitrice. La requérante introduisit deux recours administratifs devant les juridictions nationales pour faire échec à l'exécution fiscale, invoquant son acquittement au pénal. L'administration et les juridictions fiscales refusèrent toutefois de prendre en considération cet élément de fait et de droit que constituait l'acquittement, déclarant les deux recours irrecevables[17].

7. Le lien entre la procédure d'exécution fiscale et la procédure pénale est frappant : le postulat de la responsabilité fiscale, c'est-à-dire, la qualité, pour la requérante, de gérante de fait de la société V., avait été jugé non prouvé dans la procédure pénale devant le tribunal criminel de Almada, qui se solda par un acquittement définitif de la requérante. La juridiction pénale était arrivée à une conclusion claire : la requérante n'était pas responsable des dettes de la société V. pour les années 1994-1996 en tant que gérante de fait. Or l'administration et les juridictions fiscales conclurent exactement le contraire. Vu le lien étroit qui existe entre la procédure d'exécution fiscale et la procédure pénale, il est évident que l'article 6 § 2 de la Convention s'appliquait à la procédure d'exécution fiscale. Pour reprendre les mots de la Grande Chambre dans son arrêt *Allen c. Royaume Uni*, l'administration fiscale a porté dans la procédure ultérieure d'exécution fiscale, avec l'assentiment des juridictions fiscales, une « appréciation sur la participation du requérant à l'un ou à l'ensemble des évènements ayant conduit à l'inculpation ».[18] En conséquence, elle a ordonné à la requérante de payer

---

[17] Il est remarquable que l'opposition ait été rejetée par le tribunal fiscal comme étant « tardive » alors que le représentant de l'administration fiscale l'avait expressément considérée comme « opportune » (voir le document du représentant du Trésor public de contestation à l'opposition, de 15 Juillet 2000).

[18] *Allen c. Royaume Uni (GC)*, n° 25424/09, § 109, CEDH 2013. Ainsi qu'il résulte clairement de la formulation de la Grande Chambre, il ne faut pas une coïncidence totale entre les faits appréciés dans la procédure pénale et la procédure ultérieure pour qu'il y ait une violation de la présomption de l'innocence, puisque l'appréciation de la participation de la requérante à un seul des événements ayant conduit à l'inculpation suffit pour faire tomber l'action ultérieure dans le champ d´application de l'article 6 § 2 de la Convention. C'est exactement le cas en l'espèce, où la procédure d'exécution fiscale visait des dettes fiscales de la société V. pendant les années 1991-1998, englobant ainsi les dettes fiscales de cette même société V. pendant les années 1994-1996, objet de la procédure pénale.

les dettes fiscales de la société V. pour les années 1994-1996, alors que le tribunal criminel de Almada avait déjà rejeté la demande civile tendant à faire payer ces mêmes impôts par la requérante.

**Le doute jeté sur l'innocence de la requérante concernant sa qualité alléguée de gérante de fait de la société**

8. L'établissement de la responsabilité fiscale de la requérante pour les dettes fiscales de la société V. lors des années 1994-1996 au titre de l'impôt sur le revenu, du droit de timbre et de la TVA sur des services fournis par la société V., a remis en cause son acquittement au pénal pour le chef d'abus de confiance fiscale pour non-versement de ces impôts lors de ces mêmes exercices fiscaux et, par voie de conséquence aussi, le rejet par le tribunal criminel de la demande civile en recouvrement de ces mêmes impôts. Les soupçons jetés par l'administration et les juridictions fiscales sur l'innocence de la requérante ne sont pas seulement indirects, tacites ou implicites[19]. Ils vont bien au-delà, en ce que la requérante a été expressément qualifiée de « partie légitime » à l'exécution fiscale en tant que gérante de fait de la société V., mettant ainsi directement en cause les effets de l'acquittement au pénal. Le doute a donc été jeté sur l'innocence de la requérante concernant sa qualité alléguée de gérante de fait de la société V. pendant les années 1994-1996. Sa présomption d'innocence a donc été directement atteinte.

9. Le Gouvernement lui-même donne l'exemple au paragraphe 27 de ses observations en qualifiant le jugement d'acquittement de la requérante par le tribunal criminel de Almada de « jugement dont le contenu (motivation et décision) s'avère extrêmement discutable » et, au paragraphe 28, en parlant des « faiblesses » de ce jugement. À vrai dire, le langage du Gouvernement reflète explicitement la position de l'administration fiscale, confirmée par les juridictions fiscales, comme le montre clairement aussi le paragraphe 34 de ses observations, où il dit que « l'administration fiscale avait (la requérante) pour gérante de fait de la société ». Autrement dit, l'administration fiscale aurait jugé établi un fait considéré comme non prouvé par le tribunal criminel d'Almada. Les juridictions fiscales ont fait leur, sans hésiter, la position de l'administration fiscale, par exemple à la page 2 de la partie intitulée « Des faits prouvés » et à la page 5 de la partie intitulée « Du droit » du jugement du tribunal fiscal de première instance du 24 avril 2004, où celui-ci reprend la thèse selon laquelle la requérante était « gérante de fait » de la société débitrice, ainsi qu'à la page 2 de la partie intitulée « La matière de fait » et au verso de la page 3 du jugement du

[19] Dans son arrêt *Vassilios Stavropoulos c. Grèce*, n° 35522/04, § 39, 27 septembre 2007, la Cour a admis que même des prononcés « incidents », non nécessairement « directs », peuvent poser problème du point de vue de l'article 6 § 2 de la Convention.

tribunal central administratif du 16 mars 2005, où on trouve la même formulation, et à la page 2 de la partie intitulée « Des faits prouvés » du jugement du tribunal fiscal de première instance du 20 décembre 2005, où le tribunal insiste sur la « qualité de responsable subsidiaire » de la requérante.

**Le formalisme des autorités nationales**

10. Le Gouvernement essaie de justifier la contradiction flagrante entre les procédures fiscale et pénale, mais sans convaincre. Premièrement, il soutient que les responsabilités pénale et fiscale étaient basées sur des « faits distincts et autonomes », la responsabilité fiscale persistant au-delà de l'exécution de la peine[20]. Ensuite, il dit que la « question », soulevée par la requérante, qui s'estimait non débitrice des dettes fiscales de la société V. parce qu'elle n'en avait pas été gérante de fait, comme le tribunal criminel d'Almada l'avait conclu, avait trait à son illégitimité et, partant, relevait d'une procédure d'opposition à l'exécution, et non d'une procédure de contestation. Autrement dit, la « méconnaissance » par les juridictions fiscales du jugement pénal qui avait acquitté la requérante était due à un vice de forme dont celle-ci était la seule responsable[21]. Pour ce motif, le jugement pénal n'a pas été pris en compte dans la contestation par le tribunal fiscal de première instance, celui-ci n'ayant dès lors pas à se prononcer en la matière[22]. Enfin, en tout état de cause, le Gouvernement fait siens les motifs de la Cour suprême administrative, soutenant même que « dans le cas d'espèce, l'existence d'un tel jugement n'était pas une question à résoudre par le tribunal, puisque il n'y avait aucune controverse sur ce point. Par conséquence, faute d'une décision sur une « question » à ce stade, il n'y avait pas nullité pour défaut de décision. »[23]

11. Je ne puis me rallier à cette approche formaliste. À mes yeux, l'acquittement de la requérante au pénal constituait une question centrale de

---

[20] Voir la première conclusion des observations du Gouvernement, page 18. Au paragraphe 51 de ses observations, le Gouvernement fait explicitement sien l'avis du Trésor National selon lequel l'acquittement de la requérante au pénal ne valait pas chose jugée eu égard à la procédure fiscale. Mais, dans la septième conclusion de ces mêmes observations, il n'est pas aussi péremptoire et admet avoir des doutes (« il n'est pas clair ») quant à la valeur de chose jugée d'un acquittement au pénal dans le cadre de la procédure fiscale.

[21] Voir les troisième et sixième conclusions des observations du Gouvernement, page 18. Ainsi, le Gouvernement reconnait qu'il y a eu une « méconnaissance de l'acquittement au pénal » par les juridictions fiscales, mais impute cette « méconnaissance » à la requérante. Il ajoute que le vice de forme était impossible à corriger par les juridictions compétentes. Comme on le verra, sa thèse ne peut être acceptée à la lumière tant des principes établis par l'article 13 du CPPT et l'article 99 de la LGT, qui inspirent toute la procédure fiscale portugaise, que du caractère ouvert des motifs d'illégalité de l'article 99 du CPPT.

[22] Voir para. 35 du jugement.

[23] Comme le Gouvernement le reconnait dans ses observations, à la page 13, où il cite l'arrêt de la Cour Administrative Suprême du 4 novembre 2009.

la contestation, qui aurait dû être traitée par les juridictions fiscales. Non seulement l'article 674-B du code de procédure civile, en combinaison avec l'article 2 du CPPT[24], faisait peser sur l'administration fiscale et sur les juridictions fiscales une présomption légale d'inexistence des faits à l'origine de la procédure pénale, mais aussi la contestation était un moyen de défense qui pouvait se fonder sur « toute illégalité » (article 99 du CPPF), dont la violation de la chose jugée au pénal et des présomptions légales qui en découlent.

La « question » soulevée par la requérante n'était pas simplement une question d'« illégitimité » pour ester en justice en lieu et place de la société V. La pierre angulaire de la défense de la requérante était la violation de la présomption de non-commission des faits dont elle avait été acquittée dans la procédure pénale, en d'autres termes la violation de la chose jugée au pénal. La « question » de l'« illégalité » allait ainsi beaucoup plus loin que ce qu'ont voulu entendre les juridictions fiscales, en ce qu'elle impliquait la nullité de l'acte fiscal pour violation de la chose jugée au pénal (article 133, n° 2 du CPA), censée être constatée d'office (article 134, n° 2, du CPA) et prioritairement dans le jugement sur la contestation (article 124 n° 1 du CPPT)[25].

12. De plus, la « question » de l'acquittement de la requérante au pénal était controversée dès le début de la procédure de contestation. En effet, le noyau dur de la défense de la requérante se rattachait précisément, dès 1999, à la question des effets du jugement d'acquittement sur les procédures fiscales d'opposition et de contestation[26]. Donc, et contrairement à ce que prétend le Gouvernement, le jugement d'acquittement de la requérante au pénal aurait dû être intégré aux faits établis dans la contestation par le tribunal fiscal de première instance, qui aurait dû se prononcer sur « la question », ainsi d'ailleurs que la Cour suprême administrative. L'article 674-B du code de procédure civile, en combinaison avec l'article 2 du CPPT, l'imposait, ce que les juridictions fiscales ont méconnu.

---

[24] Comme le prévoyaient déjà l'article 1 du CPCI et l'article 2 du CPT, et comme le prévoit aujourd'hui l'article 2 du CPPT, le code de procédure civile s'applique subsidiairement à toute question de nature strictement procédurale (Rúben de Carvalho e Rodrigues Pardal, *op.cit.*, p. 21 ; Lima Guerreiro et Dias Mateus, *op.cit.*, pp. 27 et 28, et Pinto Fernandes et Cardoso dos Santos, *op.cit.*, pp. 29 et 30).

[25] Pour le dire encore plus clairement, la requérante a soulevé non seulement la « question » de l'exercice de l'administration ou de la gérance de la personne morale, mais aussi la « question » plus large de la violation de la chose jugée au pénal, ce qui était intrinsèquement une « question d'illégalité » portant sur un vice de nullité, qu'il fallait impérieusement trancher dans la contestation.

[26] La requérante s'en est toujours tenue à la même argumentation dès son audition le 9 avril 1999 par l'administration fiscale. Elle n'a jamais été entendue.

**Le principe de la vérité matérielle dans la résolution des litiges entre l'administration fiscale et le contribuable**

13. L'absence de décision sur le motif d'illégalité concret avancé par la requérante dans sa contestation ne peut être justifiée par le défaut même de prise en considération par le tribunal fiscal de première instance des faits pertinents pour le prononcé lui-même. Ce raisonnement circulaire permet d'éviter toute discussion sur une « question » juridique en écartant les faits pertinents à cette fin. Cette pétition de principe par les juridictions fiscales a clairement pesé sur l'analyse du motif d'illégalité de la dette fiscale en cause compte tenu de l'acquittement de la requérante au pénal du chef d'accusation d'exercice de la gérance de fait de la société V. pendant les années 1994-1996. Les juridictions fiscales ont ainsi méconnu non seulement l'article 674-B du code de procédure civile, mais aussi le principe de la justice matérielle et le principe de l'inquisitoire, qui imposent au juge d'établir la matérialité de la dette fiscale sans se limiter aux seules preuves présentées par les parties et de donner la préférence aux solutions substantives au détriment de solutions formalistes pour les litiges entre l'administration fiscale et le contribuable (article 13 du CPPT et articles 5, nº 2, et 99 de la Loi générale fiscale (« la LGT »))[27] [28].

---

[27] Le principe de la justice matérielle est prévu par l'article 5 n° 2 de la LGT et celui de l'inquisitoire par l'article 99 de la LGT, l'article 39 du CPCI, l'article 40 du CPT et l'article 13 du CPPT. Sur ce principe, voir Rui Duarte Morais, *op.cit.*, p. 254 et suiv. ; Diogo Leite de Campos et autres, *Lei Geral Tributária anotada e comentada*, quatrième édition, Lisbonne, encontro da escrita, 2012, p. 859 ; Freitas da Rocha, *op.cit.*, p. 214 et 215 ; Pedro Vidal Matos, *O princípio do inquisitório no procedimento tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2010, p. 128 et suiv., et Saldanha Sanches, *Princípios do contencioso tributário*, Lisbonne, Fragmentos, 1987, p. 2 et suiv..et 35 et suiv. Avant la LGT, il était soutenu que le principe de l'inquisitoire admettait même la possibilité de rechercher des faits autres que ceux faisant l'objet de la procédure (dérogation au principe *ne procedat judex ex officio*), de connaître des faits constitutifs du droit à la révocation de l'acte attaqué (dérogation au principe *judice secundum alligata judiciare delet*) et de décider des limites des prétentions (dérogation au principe *ne eat judex altra et extra petitum partium*) (Lima Guerreiro et Dias Mateus, *op.cit.*, pp. 73 et 74). Une autre opinion, plus nuancée, voulait que le juge ne puisse pas connaitre de faits non allégués par les parties, au sens des articles 660 n° 2, et 664 du CPC (Pinto Fernandes et Cardoso dos Santos, *op.cit.*, p. 156 et 157, et Alfredo de Sousa et José Paixão, *op.cit.*, p. 168 et 169). L'article 99 de la LGT a restreint ces possibilités, limitant le pouvoir inquisitoire du juge aux diligences de preuve nécessaires pour constater la matérialité des faits allégués ou de ceux dont il peut connaitre officieusement. Cette disposition a été critiquée par la doctrine (Lopes de Sousa, *op.cit.*, volume I, p. 174, et Rui Duarte Morais, *op.cit.*, p. 254).

[28] En effet, l'administration fiscale a même dans certains cas le pouvoir-devoir de révoquer l'acte contesté (article 112 du CPPT). Ce pouvoir peut être exercé d'office, comme par exemple dans les cas de révocation d'office de la liquidation de l'impôt pour double perception (office-circulaire 6/94, de 18 février 1994 de la DSIRS de la DGCI, et dans les situations de substitution fiscale, office-circulaire n° 20015/99, du 1er septembre 1999, de la DSIRS du DGCI), et de l'annulation d'office de la liquidation au-delà des délais de

14. La nature inquisitoire de la procédure suivie devant les juridictions fiscales tient principalement à l'importance du rôle du juge, qui vise à rééquilibrer l'inégalité entre les parties privée et publique. L'acharnement de l'administration fiscale contre une modeste contribuable pour une dette fiscale qui n'était pas la sienne et qui était même prescrite[29], compromettant sa situation financière pendant des années par des condamnations successives à des frais faramineux et à plusieurs saisies de ses biens, dont une partie de sa pension de retraite, n'est pas acceptable dans un Etat de droit. L'inertie des juridictions fiscales devant un tel acharnement contredit la fonction ultime du principe de l'inquisitoire et vide effectivement de sa substance le principe de la vérité matérielle, laissant la partie privée sans protection réelle contre l'arbitraire. Le principe de la vérité matérielle n'est pas à sens unique, en ce qu'il ne crée d'obligations que pour le contribuable envers l'Etat, mais à double sens, en ce qu'il crée aussi des obligations pour l'Etat envers le contribuable[30]. Or, dans la présente affaire, l'administration fiscale a ignoré, au détriment du contribuable, les faits matériels établis par un tribunal criminel sans que les juridictions fiscales aient mis fin, alors qu'elles en avaient le pouvoir, à la grave illégalité commise. La force de chose jugée en laquelle étaient passés l'acquittement du chef d'accusation et le rejet de la demande civile introduite contre la requérante en tant que gérante de fait pour les dettes de la société V. lors des années 1994-1996 a été réduite à néant, atteignant ainsi dans son essence même la présomption d'innocence de la requérante.

## Conclusion

15. Le calvaire judiciaire que la requérante a dû subir ces quatorze dernières années dans les différentes procédures internes entamées pour se libérer d'une dette fiscale qui n'était pas la sienne n'a été possible qu'à cause d'un manque de clarté du cadre légal quant aux effets juridiques de la chose jugée au pénal dans les affaires pénales et non-pénales, notamment administratives et fiscales. La position du Gouvernement en est la meilleure preuve : selon lui, « il n'est pas clair que le dit jugement d'acquittement pourrait être chose jugée pertinente au cadre de la procédure fiscale »[31]. Cette position montre à l'évidence le manque de clarté du cadre légal. Il en est temps de mettre fin à ce problème structurel en droit portugais.

---

caducité et de révision (office-circulaire n° 1-A/98, du 24 juillet 1998, de la DSCA de la DGCI).

[29] Comme l'avoue le Gouvernement au paragraphe 75 de ses observations, page 16.

[30] Malheureusement la minorité n'a pas voulu voir elle non plus l'importance de ce principe pour la présente affaire, se limitant à répéter les arguments formalistes du Gouvernement. La frontière entre la majorité et la minorité est bien nette : c'est la même que celle séparant une justice matérielle d'une justice formaliste.

[31] Septième conclusion des observations du Gouvernement, page 19.

# OPINION DISSIDENTE DES JUGES BERRO-LEFÈVRE, STEINER ET HAJIYEV

À notre regret, nous ne pouvons pas souscrire au constat de la majorité selon lequel il y a violation de l'article 6 § 2 de la Convention dans la présente affaire.

Concernant la recevabilité, l'arrêt de la chambre cite à juste titre le critère récemment posé dans l'arrêt de principe *Allen c. Royaume Uni* [GC] nº 25424/09 § 104 CEDH 2013 au terme duquel chaque fois que la question de l'applicabilité se pose dans le cadre d'une procédure ultérieure, le requérant doit démontrer l'existence d'un lien entre la procédure pénale achevée et l'action subséquente. Dans *Allen*, la Cour cite en exemple plusieurs situations de nature à démontrer la réalité d'un tel lien entre les deux procédures considérées : l'action ultérieure nécessite l'analyse du jugement pénal, ou l'étude ou l'évaluation des éléments de preuve versés au dossier pénal, porte une appréciation sur la participation du requérant à l'un ou à l'ensemble des événements ayant conduit à l'inculpation, ou formule des commentaires sur les indications qui continuent de suggérer une éventuelle culpabilité de l'intéressé.

En l'espèce, l'arrêt conclut à l'existence de ce lien dans la mesure où les deux procédures, pénales et fiscales concernent toutes deux la gestion fiscale de la société V et le même type d'impôts, et la question factuelle essentielle à trancher, à savoir si la requérante était effectivement la gérante de fait de la société, est également identique.

Nous estimons pour notre part à la lumière des exemples qui ont été cités, que le critère du lien énoncé dans l'arrêt de Grande Chambre *Allen* est beaucoup plus exigeant : dans notre affaire au contraire, il n'y a pas eu d'examen du jugement pénal, ni des éléments de preuve contenus dans le dossier pénal, et à aucun moment les décisions des juridictions fiscales n'ont renfermé de déclarations imputant à la requérante une responsabilité pénale.

Qui plus est, nous constatons que la réclamation fiscale dirigée contre la requérante a trait au non-paiement d'une somme totale de 346 008,71 euros pour une période comprise entre les années 1991 et 1998, tandis que la procédure pénale concerne la somme de 88 530,47 euros pour les années 1994 à 1996. Contrairement à la majorité, nous ne pensons pas que les deux procédures portaient sur les mêmes exercices fiscaux de la société V., et nous ne pouvons dès lors considérer que la procédure d'exécution fiscale était liée à la procédure pénale.

Sur le fond, la chronologie des événements nous semble particulièrement importante.

La procédure fiscale d'exécution, se fondant sur une injonction de payer de mars 1999 a été diligentée le 10 janvier 2000 et le titre exécutoire a été obtenu le lendemain. La saisie de la part sociale de la requérante a eu lieu le

8 mars 2000, alors que la procédure pénale pour abus de confiance fiscal a été jugée postérieurement, le 14 juillet 2000.

Il est donc clair qu'au moment où la procédure fiscale d'exécution a été lancée puis a été mise en œuvre, aucun tribunal ne s'était encore prononcé sur la culpabilité ou l'acquittement de la requérante dans le cadre de la procédure pénale. Déjà par ce fait, cette affaire se démarque du grand nombre d'affaires examinées par la Cour dans le passé où celle-ci s'est penché sur l'application de l'article 6 § 2 à des décisions judiciaires (sur le fond) rendues consécutivement à une procédure pénale close par l'abandon des poursuites ou par une décision d'acquittement (voir *Allen*, précité, § 98).

Il est vrai qu'un tel scenario, avec une décision judiciaire sur le fond suite à l'acquittement, aurait pu se produire dans le cas d'espèce. En effet, aux termes de la législation portugaise, la requérante avait la possibilité de former opposition à l'exécution devant le tribunal fiscal. C'est donc bien dans le cadre de cette voie de recours qu'il appartenait, le cas échéant, à la requérante de faire valoir l'existence du jugement pénal intervenu.

Or, il ressort des conclusions du tribunal administratif et fiscal d'Almada et du tribunal central administratif du sud que le recours déposé par la requérante le 27 mars 2000 était tardif comme n'ayant pas été introduit dans les 30 jours de la citation en conformité avec l'article 190 § 3 du code de procédure fiscale. Les recours subséquents devant la Cour suprême administrative et le tribunal constitutionnel ont été rejetés faute de paiement des frais de justice et épuisement des voies de recours internes (voir § 26 de l'arrêt).

Parallèlement, le recours en contestation du 11 avril 2000 a également été rejeté par le tribunal administratif et fiscal d'Almada aux motifs que les moyens de la requérante (dont l'existence du jugement d'acquittement entre-temps intervenu) relevaient de la voie de l'opposition à l'exécution et non pas de celle de la contestation.

Dans sa motivation, la Cour suprême administrative a indiqué le 4 novembre 2009 que l'existence du jugement pénal n'était pas une question à résoudre par le tribunal, parce qu'il n'y avait aucune controverse sur ce point. Elle a conclu que le jugement attaqué a considéré que la procédure était nulle dans son ensemble par erreur dans la procédure de contestation judiciaire, et que donc la connaissance des questions relatives à son objet s'avérait impossible.

En d'autres termes, et même si l'existence du jugement pénal n'était pas controversée, il n'en demeurait pas moins que faute d'avoir intenté la voie de recours adéquate qui lui était ouverte (procédure en opposition) en temps utile, la Cour ne pouvait se pencher sur le contenu de la contestation.

Par conséquent, il semble que les tribunaux nationaux n'aient pas vraiment eu la possibilité de trancher les questions de compatibilité de la décision fiscale avec la présomption d'innocence sous l'article 6 § 2 de la Convention, et qu'en application du principe de l'obligation d'épuiser les

voies de recours internes selon l'article 35 § 1 de la Convention la Cour ne peut tirer profit des avis de ces tribunaux sur la question en litige devant elle dans cette affaire (*Burden c. Royaume-Uni* [GC], nº13378/05, § 40, CEDH 2008). Ceci est d'autant plus regrettable car les faits contestés dans le cas d'espèce laissent planer, comme déjà mentionné, des doutes sérieux quant à l'identité de faits dans les deux procédures.

Nous ne voyons pas dès lors comment la majorité peut conclure que tant l'administration fiscale que les juridictions administratives saisies ont méjugé l'acquittement de la requérante (§ 66 de l'arrêt).

Lorsque l'administration fiscale a délivré l'injonction de payer à l'encontre de la requérante, a intenté l'action en exécution et a finalement saisi la part sociale, la question de la culpabilité pénale de l'intéressée n'avait toujours pas été tranchée. Pas plus d'ailleurs n'avait-elle été tranchée lors de l'introduction – tardive – de l'opposition à exécution. Il ne s'agit donc pas d'une interprétation stricte des conditions de recevabilité des recours par les juridictions internes comme le reproche la majorité au § 65, mais d'une application pure et simple de la loi en matière de recours comme ces mêmes juridictions sont tenues de le faire ; avec toutes les conséquences, certes malheureuses, pour la requérante, quant à la saisie notamment de la part sociale.

Même à supposer qu'il y ait une identité de faits suffisante pour soulever une question relative à l'article 6 § 2, nous ne sommes pas convaincus que l'issue de la procédure fiscale soit incompatible avec cette disposition.

La majorité semble considérer que par le seul fait que la requérante ait été acquittée au pénal, toute poursuite consécutive devenait impossible (§ 64 de l'arrêt). Mais la Cour a déjà considéré, notamment dans des affaires concernant une procédure civile subséquente que si l'acquittement prononcé au pénal ne doit pas être remis en cause dans le cadre de la procédure en réparation, cela ne doit pas faire obstacle à l'établissement, sur la base d'exigences de preuve moins strictes, d'une responsabilité civile emportant obligation de verser une indemnité à raison des mêmes faits (voir par exemple *Ringvold c. Norvège* nº 34964/97 § 38, CEDH 2003-II, *Y c. Norvège*, nº 56568/00 § 39, CEDH 2003-II, *Lundkvist c. Suède*, (déc.) nº 48518/99, CEDH 2003-XI ).

Partant, selon nous, il n'y a pas violation de l'article 6 § 2 de la Convention. Et par conséquent il n y a pas non plus violation de l'article 1 du Protocole nº 1.