

# 3.1

## LE PRINCIPE *NON BIS IN IDEM* : QUAND LE DROIT BELGE INTÈGRE LES SOUBRESAUTS DU DROIT EUROPÉEN ?

Géraldine FALQUE

assistante à l'ULiège  
avocate au barreau de Liège

Olivier MICHIELS

chargé de cours à l'ULiège  
président de chambre à la cour d'appel de Liège

### Sommaire

---

Introduction générale	326
Section 1 Le cadre normatif	327
Section 2 Les conditions d'application	330
Section 3 Les procédures parallèles ou mixtes	337
Section 4 Les implications de la jurisprudence européenne en droit belge	353
Conclusion	372

## Introduction générale

1. Le principe *non bis in idem* est bien connu : nul ne peut être poursuivi ou puni une deuxième fois en raison d'une infraction (même autrement qualifiée) pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif<sup>1</sup> « conformément à la loi et à la procédure pénale de chaque pays ».

En Belgique, cet adage, bien que n'ayant pas de valeur de norme légale, est rangé parmi les principes généraux de droit<sup>2</sup> et il est considéré, à la différence de l'autorité de chose jugée d'un jugement civil, que l'autorité de chose jugée du pénal est en principe absolue : elle vaut *erga omnes*. Cette règle a toutefois été tempérée, notamment à l'égard d'un tiers au procès pénal qui invoque l'application de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme<sup>3</sup>.

L'autorité particulière qui s'attache à la décision pénale a un double fondement. D'une part, elle est inhérente à l'action publique dans la mesure où celle-ci est exercée au nom de la société et dans son intérêt<sup>4</sup>. D'autre part, elle a un fondement probatoire puisque, dès lors qu'ils sont prouvés, les faits s'imposent à tous les juges qui en seront ultérieurement saisis.

2. Le principe *non bis in idem* est également garanti par l'article 14, § 7, du Pacte international relatif aux droits civils et politiques (lequel est directement applicable dans l'ordre juridique belge<sup>5</sup>), par l'article 4.1 du septième Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme<sup>6</sup> et par l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> E. CECI et F. LALLEMANT, « Le principe “non bis in idem” au regard de la récente jurisprudence européenne : évolution ou remise en question », *R. G.F.C.P.*, 2018, p. 7.

<sup>2</sup> Voy., entre autres, C.A., arrêt n° 67/2007 du 26 avril 2007 ; C.C., arrêt n° 91/2008 du 18 juin 2008, *F.J.F.*, 2009, p. 468, *N.j. W.*, 2009, p. 74, note S. DE RAEDT, *Rev. dr. pén. crim.*, 2008, p. 1063, note Fr. LUGENTZ, *R. W.*, 2008-2009, p. 43 et p. 534, note J. VANPRAET, *T.F.R.*, 2009, p. 349, note C. VAN CRAEYVELT ; Cass., 11 janvier 2012, *Pas.*, 2012, n° 26 ; Cass., 19 mars 2002, R.G. n° P.00.1603.N ; Cass., 27 mars 2013, *Pas.*, 2013, n° 213 ; Cass., 19 mars 2002, R.G. n° P.00.1603.N ; Liège, 15 juin 2011, *J.L.M.B.*, 2012, p. 468 ; à ce propos, voy. encore R. ROTH, « Non bis in idem : vers de nouveaux paradigmes », in *Le contrôle juridictionnel dans l'espace pénal européen*, coll. Études européennes, Bruxelles, Éd. U.L.B., 2009, pp. 121-140.

<sup>3</sup> O. MICHELIS, « La rencontre inévitable entre l'autorité de la chose jugée du pénal sur le civil et la réserve d'office des intérêts civils », obs. sous Liège, 12 juin 2012, *J.L.M.B.*, 2012, pp. 1350-1355, tout particulièrement n° 10 ; voy. aussi l'article 23 du Code judiciaire qui précise que l'autorité de la chose jugée ne peut pas s'étendre à la demande qui repose sur la même cause mais dont le juge ne peut pas connaître en raison du fondement juridique sur lequel elle s'appuie. Ainsi, la partie civile qui s'est constituée devant le juge répressif et qui a vu sa demande, qui s'appuyait sur l'infraction, rejetée par ce juge conserve la possibilité de demander une indemnisation de son dommage sur la base d'autres fondements juridiques, tel un motif de responsabilité objective ou toute autre règle de responsabilité particulière, sans qu'il puisse lui être opposé l'autorité de chose jugée de la décision pénale.

<sup>4</sup> Cass., 24 juin 1926, *Pas.*, 1927, I, p. 23.

<sup>5</sup> Cass., 8 juin 1999, *Pas.*, 1999, p. 335 ; C.C., arrêt n° 81/2013 du 19 décembre 2013.

<sup>6</sup> La Belgique a ratifié ce protocole le 13 avril 2012, lequel est entré en vigueur en Belgique le 1<sup>er</sup> juillet 2012.

<sup>7</sup> Voy., notamment, M. LUCHTMAN, « The ECJ's recent case law on *ne bis in idem* – Implications for law enforcement in a shared legal order », *Common Market Law Review*, 2018, vol. 55, n° 6, pp. 1717-1750.

3. C'est tout particulièrement à la lumière de ces instruments internationaux que les contours du principe ont été définis. En effet, au fil de leurs jurisprudences respectives, la Cour européenne des droits de l'homme et la Cour de justice de l'Union européenne n'ont eu de cesse de préciser sa portée.

Ce sont les enseignements de ces jurisprudences et leurs implications en droit belge que nous analyserons. Volontairement, pour coller à l'actualité législative du moment, nous limiterons notre analyse en droit interne à la loi dite « *Una via bis* » du 5 mai 2019<sup>8</sup>. Avant d'examiner successivement ces deux points, il nous paraît toutefois opportun de rappeler le contenu des instruments internationaux précités et les éventuelles dispositions de droit interne qui consacrent le principe *non bis in idem*.

## Section 1

### Le cadre normatif

#### A. Les dispositions internationales

4. Nous le savons déjà, plusieurs instruments internationaux définissent la règle *non bis in idem*. L'article 14, § 7, du Pacte international relatif aux droits civils et politiques précise que « Nul ne peut être poursuivi ou puni en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de chaque pays ».

5. Au niveau européen, l'article 4, § 1<sup>er</sup>, du septième Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme dispose que « Nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même État en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de cet État ».

Le paragraphe 2 poursuit en indiquant que « Les dispositions du paragraphe précédent n'empêchent pas la réouverture du procès, conformément à la loi et à la procédure pénale de l'État concerné, si des faits nouveaux ou nouvellement révélés ou un vice fondamental dans la procédure précédente sont de nature à affecter le jugement intervenu »<sup>9</sup>.

Enfin, le troisième paragraphe de la disposition énonce que le principe *non bis in idem* est un droit indérogeable au sens de l'article 15 de la Convention européenne des droits de l'homme, ce qui signifie qu'il doit être garanti en tout lieu, à toute personne et en toute circonstance. S'agissant d'un droit absolu, les États ne peuvent donc jamais en suspendre ou en restreindre l'exercice ou la jouissance. Dit autrement, le principe *non bis in idem* ne peut faire l'objet d'au-

<sup>8</sup> Loi du 5 mai 2019 portant des dispositions diverses en matière pénale et en matière de cultes, et modifiant la loi du 28 mai 2002 relative à l'euthanasie et le Code pénal social, *M.B.*, 24 mai 2019.

<sup>9</sup> Pour un cas d'application, voy. Cour eur. D.H., arrêt *Mihalache c. Roumanie*, 8 juillet 2019, n° 54012/10, §§ 128 à 138.

cune limitation par les États. Il a, en outre, été jugé que «la protection contre le renouvellement des poursuites pénales est l'une des garanties spécifiques qui découle du principe général d'équité du procès en matière pénale»<sup>10</sup>.

6. Dans le droit de l'Union européenne, l'adage *non bis in idem* est garanti par l'article 54 de la Convention d'application de l'Accord de Schengen (ci-après CAAS) du 19 juin 1990. Cet article dispose qu'«Une personne qui a été définitivement jugée par une Partie contractante ne peut, pour les mêmes faits, être poursuivie par une autre Partie contractante, à condition que, en cas de condamnation, la sanction ait été subie ou soit actuellement en cours d'exécution ou ne puisse plus être exécutée selon les lois de la Partie contractante de condamnation»<sup>11</sup>. Il est cependant tempéré par l'article 55 de la même Convention qui autorise des dérogations à l'application du principe *non bis in idem*<sup>12</sup>. Le champ d'application de l'article 54 de la CAAS ne se limite pas au seul droit pénal dès lors que, contrairement à l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux ou l'article 4 du septième Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, il n'est pas fait référence à la notion d'infraction.

7. Cet article 50 – qui a un effet direct<sup>13</sup> – énonce, quant à lui, que «Nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné dans l'Union par un jugement pénal définitif conformément à la loi»<sup>14</sup>. Avec l'entrée en vigueur du Traité de Lisbonne le 1<sup>er</sup> décembre 2009, la Charte a reçu le statut de droit primaire de

<sup>10</sup> *Ibid.*, § 48.

<sup>11</sup> Voy., également, concernant les effets des décisions des juridictions étrangères, l'article 13 du titre préliminaire du Code de procédure pénale qui enseigne que lorsque l'infraction a été commise à l'étranger – et que les juridictions belges exercent dès lors une compétence extraterritoriale – l'on ne peut poursuivre à nouveau en Belgique l'inculpé déjà jugé à l'étranger du chef des mêmes faits infractionnels, s'il y a été acquitté ou qu'après avoir été condamné, il a subi ou prescrit sa peine ou a été gracié ou amnistié (M.-A. BEERNAERT, H.-D. BOSLY et D. VANDERMEERSCH, *Droit de la procédure pénale*, t. I, 8<sup>e</sup> éd., Bruges, la Charte, 2017, p. 240).

<sup>12</sup> S. DE BIOLLEY et A. WEYEMBERGH, «Chronique de jurisprudence consacrée à l'espace de liberté, de sécurité et de justice», *Cahiers de droit européen*, 2010, p. 177, précisent que les conséquences de ces dérogations sont tempérées par la «clause de déduction de peine» qui prévoit que toute période de privation de liberté subie sur le territoire d'un autre État membre en raison des mêmes faits doit être déduite de la sanction qui sera éventuellement prononcée.

<sup>13</sup> C.J.U.E., 20 novembre 2018, *Garlsson Real Estate SA*, aff. C-537/16, § 68. Voy. aussi K. LIGETI, «Fundamental rights protection between Strasbourg and Luxembourg: Extending Transnational *ne bis in idem* Accross Administrative and Criminal Procedures», in *Preventing and Resolving Conflicts of Jurisdiction in EU Criminal Law*, Oxford University Press, 2018, pp. 160-181.

<sup>14</sup> Sur la compatibilité entre l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux et l'article 54 de la Convention d'application de l'Accord de Schengen en ce que ce dernier subordonne l'application du principe *non bis in idem* à une condition supplémentaire (soit la condition d'exécution de la décision), voy. O. MICHELIS, «Le cumul de sanctions: le principe *non bis in idem* à l'aune de la jurisprudence de la Cour de justice et de la Cour européenne des droits de l'homme», in *L'Europe au présent! Liber Amicorum Melchior Wathelet*, Bruxelles, Bruylant, 2018, pp. 570-573.

l'Union<sup>15</sup>; elle a donc une force juridique contraignante et s'impose aux États membres lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union, c'est-à-dire lorsqu'ils agissent en application du droit communautaire<sup>16</sup>.

Il faut rappeler que la Cour de justice de l'Union européenne, s'appuyant sur l'article 52.1 de la Charte<sup>17</sup>, reconnaît que, sauf certaines exceptions<sup>18</sup>, les droits fondamentaux n'apparaissent pas comme des prérogatives absolues, mais peuvent comporter des restrictions, pour autant que ces limitations soient prévues par la loi, qu'elles respectent le contenu essentiel de ces droits et que, dans le respect du principe de proportionnalité, elles soient nécessaires et répondent effectivement à des objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union ou au besoin de protection des droits et libertés d'autrui<sup>19</sup>.

La Cour recherche dès lors, en fonction des circonstances spécifiques de chaque cas d'espèce (notamment en ayant égard à la nature de l'acte en cause, au contexte de son adoption et aux règles juridiques régissant la matière concernée), un juste équilibre entre, d'une part, les différents droits et intérêts et, d'autre part, les droits fondamentaux et libertés économiques; elle procède à cette pondération en tenant également compte des objectifs assignés à la limitation du droit fondamental visé<sup>20</sup>.

Par ailleurs, l'article 52.3 de la Charte précise que « Dans la mesure où [cette dernière] contient des droits correspondant à des droits garantis par la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, leur sens et leur portée sont les mêmes que ceux que leur confère ladite convention. Cette disposition ne fait [toutefois] pas obstacle à ce que le droit de l'Union accorde une protection plus étendue ». Les explications afférentes à l'article 50 de la Charte ne disent pas autre chose. En outre, dans les explications relatives à l'article 52.3, l'on peut lire que l'article 50 correspond à l'article 4 du Protocole n° 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, mais que sa portée est plus étendue au niveau de l'Union européenne entre les juridictions des États membres<sup>21</sup>.

<sup>15</sup> Art. 6.1. du T.U.E. Par ailleurs, l'article 6.3 du même Traité dispose que « Les droits fondamentaux, tels qu'ils sont garantis par la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et tels qu'ils résultent des traditions constitutionnelles communes aux États membres, font partie du droit de l'Union en tant que principes généraux ».

<sup>16</sup> Art. 51.1 de la Charte des droits fondamentaux.

<sup>17</sup> Selon Laure Milano, cette clause de limitation n'a vocation à s'appliquer qu'aux conventions destinées à assurer le respect du principe entre les juridictions de plusieurs États membres; en revanche, lorsqu'il s'applique à l'intérieur d'un État, ce dernier a le même sens et la même portée que le droit correspondant à la Convention européenne des droits de l'homme (L. MILANO, « L'arrêt *A et B c. Norvège*, entre clarifications et nouvelles interrogations sur le principe *non bis in idem* », *Rev. trim. dr. h.*, 2018, n° 114, pp. 173-174).

<sup>18</sup> C.J.C.E., 12 juin 2003, *Schmidberger*, aff. C-112/00, § 80, sur le droit à la vie et l'interdiction de la torture.

<sup>19</sup> C.J.C.E., 15 juin 2006, *Dokter et autres*, aff. C-28/05, § 75; C.J.U.E., 10 septembre 2013, *G. et R.*, aff. C-383/13 PPU, § 33; C.J.U.E., 17 octobre 2013, *Schwarz c. Bochum*, aff. C-291/12, § 34.

<sup>20</sup> Conclusions de l'avocat général JÄÄSKINEN présentées le 2 mai 2014 dans l'affaire *Spasic*, C-129/14, p. 17.

<sup>21</sup> À cet égard, voy. S. VAN DROOGHENBROECK et C. RIZCALLAH, « Article 52-1 », in *Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. Commentaire article par article*, Bruxelles, Bruylant, 2018, p. 1086 cité par

8. L'article 54 de la Convention d'application de l'Accord de Schengen et l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux ont comme point commun de se différencier de l'article 4 du septième Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme en ce qu'ils transnationalisent le principe là où ce dernier ne lui confère qu'une portée nationale<sup>22</sup>. Il n'en demeure pas moins qu'en droit belge, en exécution de l'article 99bis du Code pénal, les condamnations prononcées par les juridictions pénales d'un autre État membre de l'Union sont prises en compte dans les mêmes conditions que les condamnations prononcées par les juridictions belges. Il s'ensuit que le juge belge appréciera si la décision étrangère, susceptible de fonder l'application du principe *non bis in idem*, respecte le prescrit de l'article 4 du Protocole n° 7 sans s'attacher à la condition d'exécution. Partant, si la décision de condamnation ou d'acquiescement prononcée par une juridiction étrangère membre de l'Union, est définitive et porte sur les mêmes faits que ceux qui font l'objet de poursuites sur le territoire belge, elle justifiera l'application du principe *non bis in idem* tel qu'il est défini par le Protocole n° 7<sup>23</sup>.

## B. Les dispositions internes

9. Le principe *non bis in idem* n'est consacré par aucune disposition de droit interne. En revanche, il est considéré comme un principe général de droit ayant valeur d'ordre public, dont l'existence est affirmée tant par la Cour de cassation que par la Cour constitutionnelle<sup>24</sup>, et qui est « fondé sur le respect nécessaire des décisions judiciaires »<sup>25</sup>.

### Section 2

## Les conditions d'application

10. L'application du principe *non bis in idem* exige la réunion de plusieurs « éléments constitutifs »<sup>26</sup> : d'une part, l'existence de deux procédures de nature pénale qui visent la même infraction et, d'autre part, une répétition des poursuites, laquelle implique que la première décision soit définitive et que la

L. MILANO, « L'arrêt *A et B c. Norvège*, entre clarifications et nouvelles interrogations sur le principe *non bis in idem* », *op. cit.*, p. 174.

<sup>22</sup> À cet égard, voy. Cour eur. D.H., arrêt *Krombach c. France*, 20 février 2018, n° 67521/14.

<sup>23</sup> O. MICHIELS, « Le cumul de sanctions : le principe *non bis in idem* à l'aune de la jurisprudence de la Cour de justice et de la Cour européenne des droits de l'homme », *op. cit.*, pp. 572-573.

<sup>24</sup> O. MICHIELS, *La jurisprudence de la Cour constitutionnelle en procédure pénale : le Code d'instruction criminelle remodelé par le procès équitable ?*, coll. Criminalis, Limal, Anthemis, 2015, pp. 297-300.

<sup>25</sup> M.-A. BEERNAERT, H.-D. BOSLY et D. VANDERMEERSCH, *Droit de la procédure pénale*, t. I, *op. cit.*, p. 231.

<sup>26</sup> Voy. E. CECI et F. LALLEMANT, « Le principe "*non bis in idem*" au regard de la récente jurisprudence européenne : évolution ou remise en question », *op. cit.*, pp. 8-9.

seconde procédure soit nouvelle et ne relève pas des exceptions prévues par la loi<sup>27</sup>.

## A. Des procédures de nature « répressive » et/ou des sanctions « à caractère pénal »

11. Pour que le principe *non bis in idem* trouve à s'appliquer, il faut que l'on soit en présence de deux procédures de nature répressive et/ou de sanctions à caractère pénal. En effet, lorsque pour un fait en substance le même, une sanction administrative de nature pénale a été infligée au contrevenant par une décision définitive, des poursuites pénales ne pourront pas être engagées à l'égard de celui-ci sous peine de violer le principe *non bis in idem*. Il en va *a fortiori* de même si la sanction pénale définitive précède l'ouverture d'une procédure administrative<sup>28</sup>.

12. Pour la Cour européenne des droits de l'homme, le champ d'application de l'adage *non bis in idem* se calque sur celui de la notion autonome de « matière pénale » au sens de l'article 6, § 1<sup>er</sup>, de la Convention européenne des droits de l'homme, en sorte qu'il convient d'avoir égard aux critères dégagés dans son arrêt *Engel c. Pays-Bas* du 8 juin 1976<sup>29</sup>, lesquels ont depuis lors été confirmés à maintes reprises.

Ainsi, dans son arrêt *Zolotoukhine c. Russie* du 10 février 2009<sup>30</sup>, la Cour strasbourgeoise rappelle que la règle *non bis in idem* implique qu'il n'est guère possible de sanctionner deux fois une infraction qui a déjà donné lieu à un jugement définitif prononcé conformément à la procédure pénale et à la loi de l'État concerné. L'appréciation de ce cumul de sanctions, qui doivent nécessairement revêtir un caractère pénal, se réalise au regard des trois « critères Engel ». Ces critères font référence à la qualification juridique de l'infraction en droit interne, à la nature même de l'infraction et au degré de sévérité de la sanction que risque de subir le justiciable. Les deuxième et troisième critères sont alternatifs et pas nécessairement cumulatifs. Cela n'empêche pas l'adoption d'une approche cumulative si l'analyse séparée de chaque critère ne permet pas d'aboutir à une conclusion claire quant à l'existence d'une accusation en matière pénale.

En pratique, l'application du « test Engel » a conduit à conférer un champ d'application très large à l'article 4 du septième Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme.

<sup>27</sup> CONSEIL DE L'EUROPE, *Guide sur l'article 4 du Protocole n° 7 à la Convention européenne des droits de l'homme. Droit à ne pas être jugé ou puni deux fois*, avril 2019, p. 5, disponible sur [www.echr.coe.int/Documents/Guide\\_Art\\_4\\_Protocol\\_7\\_FRA.pdf](http://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_4_Protocol_7_FRA.pdf).

<sup>28</sup> O. MICHIELS, *op. cit.*, p. 565.

<sup>29</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Engel et autres c. Pays-Bas*, 8 juin 1976, nos 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72 et 5370/72, série A, n° 22.

<sup>30</sup> Cour eur. D.H., Gde ch., arrêt *Zolotoukhine c. Russie*, 10 février 2009, n° 14939/03.

13. Pour la Cour de justice de l'Union européenne, l'appréciation du caractère pénal de la sanction se réalise également par référence à trois critères<sup>31</sup>. Le premier est la qualification juridique de l'infraction en droit interne, le deuxième la nature même de l'infraction et le troisième la nature ainsi que le degré de sévérité de la sanction que risque de subir l'intéressé. L'on remarquera que la Cour de justice s'appuie sur son arrêt *Bonda*<sup>32</sup> qui n'est, en définitive, qu'une transposition de la « jurisprudence *Engel* » de la Cour européenne des droits de l'homme<sup>33</sup>. Cette référence ne paraît pas anodine dès lors que, dans ses conclusions, l'avocat général Pedro estime que « l'article 50 de la Charte requiert une interprétation partiellement autonome. Il convient bien sûr de tenir compte de la jurisprudence actuelle de la Cour de Strasbourg, mais le seuil de protection auquel la Cour doit se tenir doit être le fruit d'une interprétation indépendante et exclusivement fondée sur les dispositions et la portée de l'article 50 »<sup>34</sup>.

La Cour de justice énonce notamment que c'est au juge national qu'il revient d'apprécier, à la lumière des « critères *Bonda* »<sup>35</sup>, s'il y a lieu de procéder à un examen du cumul de sanctions fiscales et pénales prévu par la législation nationale par rapport aux standards nationaux, ce qui pourrait l'amener, le cas échéant, à considérer ce cumul comme contraire auxdits standards, à condition que les sanctions restantes soient effectives, proportionnées et dissuasives<sup>36</sup>.

Partant, il existe selon nous une convergence très nette des deux juridictions quant à l'appréciation du champ d'application de l'autorité de la chose jugée du pénal sur le pénal.

14. Cela étant dit, certains commentateurs considèrent que les deux Cours n'appréhendent pas complètement la problématique de la même manière dans la mesure où la Cour de justice de l'Union européenne paraît accorder une latitude plus importante aux États pour qualifier les sanctions qui entrent dans

<sup>31</sup> C.J.U.E., 26 février 2013, *Åkerberg Fransson*, aff. C-617/10.

<sup>32</sup> C.J.U.E., 5 juin 2012, *Bonda*, aff. C-489/10.

<sup>33</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Engel c. Pays-Bas*, 8 juin 1976.

<sup>34</sup> Conclusions de l'avocat général PEDRO CRUZ VILLALÓN présentées le 12 juin 2012 sous C.J.U.E., 26 février 2013, *Åkerberg Fransson*, aff. C-617/10, § 87.

<sup>35</sup> Ces critères étant les mêmes que les critères *Engel* (voy. A. LOBRY, « De la convergence des jurisprudences de la Cour de Justice et de la Cour européenne des droits de l'homme : l'élaboration d'une définition commune du principe *non bis in idem* », Centre d'Études juridiques européennes Jean Monnet, Working Papers n° 25, Université de Genève, 2016, p. 21, qui écrit que « les critères *Engel* ont été totalement intégrés à l'ordre juridique de l'Union européenne pour apprécier si une infraction peut être qualifiée de pénale au sens de l'article 50 de la Charte »).

<sup>36</sup> C.J.U.E., 8 septembre 2015, *Taricco et autres*, aff. C-105/14, dans lequel on peut lire « Si les États membres disposent, certes, d'une liberté de choix des sanctions applicables, lesquelles peuvent prendre la forme de sanctions administratives, de sanctions pénales ou d'une combinaison des deux, afin de garantir la perception de l'intégralité des recettes provenant de la T.V.A. et, ce faisant, la protection des intérêts financiers de l'Union conformément aux dispositions de la directive 2006/112 et à l'article 325 T.F.U.E. [...], des sanctions pénales peuvent cependant être indispensables pour combattre de manière effective et dissuasive certains cas de fraude grave à la T.V.A. ». Pour une analyse de cette décision, voy. notamment P. LASSALLE, « Taricco kills two birds one stone for the sake of pif », 27 octobre 2015, disponible sur <http://european-lawblog.eu/2015/10/27/taricco-kills-two-birds-with-one-stone-for-the-sake-of-the-pif/>.



le champ d'application du principe *non bis in idem*. Selon eux, cette divergence de vues risque indubitablement d'entraîner une application du principe à géométrie variable, préjudiciable à la sécurité juridique.

Cependant, force est de constater que dans trois arrêts rendus le 20 mars 2018 – sur lesquels nous reviendrons ultérieurement –, la Cour de justice de l'Union européenne adopte une autre approche dès l'instant où elle se prononce, en l'espèce, sur l'application des « critères Engel » aux sanctions en cause. Nonobstant cette prise de position, le professeur Milano considère que la Cour de justice n'a pas forcément abandonné sa « jurisprudence *Åkerberg* » et n'a, ce faisant, pas renoncé à une interprétation partiellement autonome du champ d'application de l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux dans la mesure où la remise en cause de la liberté d'appréciation des États semble circonscrite aux sanctions fiscales (en matière d'abus de marché, de délits d'initié ou de fraude à la T.V.A.)<sup>37</sup>.

## B. Une identité dans les faits entraînant les doubles poursuites (l'« *idem* »)

15. La Cour européenne des droits de l'homme a, pour définir la notion *idem*<sup>38</sup>, retenu que l'approche qui privilégie la qualification juridique des deux infractions est trop restrictive des droits de la personne, car, à s'en tenir à ce constat formel, elle risque d'affaiblir la garantie consacrée par l'article 4 du Protocole n° 7, et non de rendre cette dernière concrète et effective comme le requiert pourtant la Convention<sup>39</sup>. En conséquence, cette disposition doit être comprise comme interdisant de poursuivre ou de juger une personne pour une seconde « infraction » pour autant que celle-ci ait pour origine des faits identiques ou des faits qui sont en substance les mêmes. La Cour a, dès lors, fait porter son examen sur « les faits » qui constituent un ensemble de « circonstances factuelles concrètes » impliquant le même contrevenant et indissociablement liées entre elles dans le temps et l'espace<sup>40</sup>.

16. Pour sa part, la Cour de justice de l'Union européenne estime qu'il ressort du libellé de l'article 54 de la CAAS, qui utilise les termes « les mêmes faits », que cette disposition vise la seule matérialité des faits en cause, indissociablement liés entre eux, à l'exclusion de leur qualification juridique<sup>41</sup>. Les

<sup>37</sup> L. MILANO, « L'arrêt *A et B c. Norvège*, entre clarifications et nouvelles interrogations sur le principe *non bis in idem* », *op. cit.*, p. 168.

<sup>38</sup> Voy., par exemple, C. KARAKOSTA, « *Ne bis in idem* : une jurisprudence peu visible pour un droit intangible », *Rev. trim. dr. h.*, 2008, n° 73, pp. 34-49.

<sup>39</sup> Cour eur. D.H., Gde ch., *Zolotoukhine c. Russie*, 10 février 2009, n° 14939/03.

<sup>40</sup> Voy. H. MOCK, « *Ne bis in idem* : Strasbourg en faveur de l'identité des faits », *Rev. trim. dr. h.*, 2009, pp. 865-881 ; P. HOET, « *Gelijkheid van feiten of van inbreuken en van strafrechtelijke vervolgingen of van vervolgingen met een strafrechtelijke karakter ?* », *R.A.B.G.*, 2009, pp. 892-898.

<sup>41</sup> C.J.C.E., 11 février 2003, *Gözütok et Brügger*, aff. jtes C-187/01 et C-385/01.

instances nationales compétentes, qui sont amenées à déterminer s'il y a identité des faits matériels, doivent, dès lors, examiner si ceux-ci constituent un ensemble de faits indissociablement liés dans le temps, dans l'espace ainsi que par leur objet, sans que des considérations fondées sur l'intérêt juridique protégé ne soient jugées pertinentes<sup>42</sup>.

La Cour ajoute que le principe *non bis in idem*, consacré par la CAAS, implique nécessairement qu'il existe une confiance mutuelle des États contractants dans leurs systèmes respectifs de justice pénale et que chacun desdits États accepte l'application du droit pénal en vigueur dans les autres États contractants, quand bien même la mise en œuvre de son propre droit national conduirait à une solution différente.

Elle en conclut que l'éventualité de qualifications juridiques divergentes des mêmes faits dans deux États contractants différents ne saurait faire obstacle à l'application de l'article 54 de la CAAS<sup>43</sup> qui concourt à éviter qu'une personne, par l'exercice de son droit de libre circulation, ne soit poursuivie pour des faits identiques sur le territoire de plusieurs États contractants<sup>44</sup>.

17. Concernant le champ d'application de l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux, la Cour de Luxembourg semblait, par contre, privilégier l'*idem* légal, soit l'appréciation de l'identité des faits sur la base de la qualification juridique de l'infraction ou des éléments constitutifs de celle-ci<sup>45</sup>. Par son arrêt *Åklagaren c. Hans Åkerberg Fransson*, rendu en Grande chambre le 26 février 2013, la Cour de justice de l'Union européenne a toutefois, en définitive, repris le postulat de l'*idem factum* consacré par l'arrêt *Zolotoukhine* de son homologue européen.

## C. Une dualité de poursuites et de condamnations (le « bis »)

### 1. Les principes

18. L'application du principe *non bis in idem* requiert une répétition de poursuites et/ou de condamnations.

<sup>42</sup> Voy. par exemple, C.J.C.E., 18 février 2007, *Kraaijenbrink*, aff. C-367/05, arrêt dans lequel on peut lire : « des faits différents consistant, notamment, d'une part, à détenir dans un État contractant des sommes d'argent provenant d'un trafic de stupéfiants et, d'autre part, à écouler dans des bureaux de change situés dans un autre État contractant des sommes d'argent provenant également d'un tel trafic ne doivent pas être considérés comme des "mêmes faits" au sens de l'article 54 de la CAAS en raison du seul fait que l'instance nationale compétente constate que lesdits faits sont reliés par la même intention criminelle ».

<sup>43</sup> C.J.C.E., 9 mars 2006, *Van Esbroeck*, aff. C-436/04 ; C.J.C.E., 28 septembre 2006, *Van Straaten*, aff. C-150/05 ; C.J.C.E., 28 septembre 2006, *Gasparini*, aff. C-467/04 ; C.J.C.E., 18 juillet 2007, *Kretzinger*, aff. C-288/05 ; C.J.U.E., 16 novembre 2010, *Mantello*, aff. C-261/09.

<sup>44</sup> O. MICHIELS, *op. cit.*, p. 557 et les références jurisprudentielles citées.

<sup>45</sup> P. LAGASSE, « L'arrêt "A et B contre Norvège" : entre continuité et évolution quant au principe "non bis in idem" », *J.T.*, 2018, p. 111.

19. En ce qui concerne l'élément « *bis* », la Cour européenne des droits de l'homme a rappelé, dans son arrêt *Zolotoukhine c. Russie* du 10 février 2009<sup>46</sup>, que l'article 4 du Protocole n° 7 ne vise pas seulement le cas d'une double condamnation, mais aussi celui des doubles poursuites. Dans le cas contraire, il n'aurait, en effet, pas été nécessaire d'employer le terme « poursuivi » avant le terme « puni », car il n'en aurait constitué qu'un doublon. Au demeurant, cette disposition s'applique même si l'individu concerné n'a fait l'objet que de simples poursuites qui n'ont pas abouti à une condamnation. En synthèse, la Cour a souligné, dans cet arrêt, que l'article 4 du Protocole n° 7 renferme trois garanties distinctes qui impliquent tour à tour que nul ne peut être poursuivi (1°), jugé (2°) ou puni (3°) deux fois pour les mêmes faits.

La jurisprudence strasbourgeoise a donc clairement reconnu que dès qu'une sanction pénale définitive a été prononcée, toute poursuite relative à la situation qui a donné lieu à cette première sanction doit être arrêtée. Un éventuel parallélisme des poursuites initiées ou une prise en compte d'une première sanction afin d'atténuer la seconde n'étaient donc pas de nature à justifier la violation du principe *non bis in idem*<sup>47</sup>. Nous verrons que cette prise de position doit être nuancée depuis la « jurisprudence *A et B* » de la Cour européenne des droits de l'homme, sur laquelle nous nous attarderons dans les lignes qui vont suivre.

20. Au niveau de l'Union européenne, la « notion de “définitivement jugées” qui s'attache aux décisions judiciaires susceptibles d'enclencher l'application de l'article 54 de la [CAAS] implique qu'une telle décision porte sur le fond de l'affaire »<sup>48</sup>. Il en va notamment ainsi en cas de décisions de condamnation, de décisions d'acquiescement (fussent-elles prononcées au bénéfice du doute), de décisions qui constatent la prescription des faits (quand bien même il n'existe pas à ce sujet d'harmonisation des législations des États contractants), de décisions du ministère public qui mettent fin aux poursuites pénales ou encore d'ordonnances de non-lieu à renvoi devant une juridiction de jugement. En revanche, la décision du ministère public de « mettre fin aux poursuites sans la moindre sanction dès lors qu'il résulte de la motivation même de cette décision qu'une instruction approfondie fait défaut » et l'ordre de la police de suspendre les poursuites pénales à un stade préalable à l'incrimination du suspect d'un délit ne sont pas des décisions qui portent sur le fond de l'affaire.

## 2. La notion de décision définitive

21. Afin de déclencher l'application du principe *non bis in idem*, il faut impérativement qu'une décision coulée en force de chose jugée – soit une

<sup>46</sup> Cour eur. D.H., Gde ch., *Zolotoukhine c. Russie*, 10 février 2009, n° 14939/03.

<sup>47</sup> E. CECI et F. LALLEMANT, « Le principe “*non bis in idem*” au regard de la récente jurisprudence européenne : évolution ou remise en question », *op. cit.*, p. 7.

<sup>48</sup> O. MICHIELS, *op. cit.*, pp. 557-560.

décision définitive<sup>49</sup> – statuant au fond sur les poursuites ait été rendue. La jurisprudence européenne a dégagé plusieurs critères permettant de déterminer quand de telles exigences sont remplies.

22. D'après la Cour européenne des droits de l'homme, une décision est définitive « si elle est, selon l'expression consacrée, passée en force de chose jugée. Tel est le cas lorsqu'elle est irrévocable, c'est-à-dire lorsqu'elle n'est pas susceptible de voies de recours ordinaires ou que les parties ont épuisé ces voies ou laissé passer les délais sans les exercer »<sup>50</sup>. Dans son arrêt *Mihalache c. Roumanie* du 8 juillet 2019<sup>51</sup>, la Cour ajoute que le rapport explicatif du Protocole n° 7 énonce, relativement à son article 4, que « [l]e principe établi dans cette disposition s'applique uniquement après l'acquiescement ou la condamnation de l'intéressé par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de l'État concerné ». Il s'ensuit que, pour qu'une personne puisse bénéficier de la protection du principe *non bis in idem*, une décision définitive ne suffit pas dès lors qu'il faut aussi que cette décision définitive porte acquiescement ou condamnation de l'intéressé<sup>52</sup>.

23. Quant à elle, « la Cour de justice semble [...] retenir qu'une décision est revêtue de l'autorité de chose jugée à la suite d'une appréciation portée sur le fond de l'affaire. Elle admet toutefois une approche plus procédurale de l'extinction des poursuites dans le cadre de l'application de l'article 54 de la CAAS en considérant que le principe *non bis in idem* trouve doit de citer à l'égard de décisions qui mettent définitivement fin aux poursuites pénales dans un État membre, bien qu'elles soient adoptées sans l'intervention d'une juridiction et ne prennent pas la forme d'un jugement »<sup>53</sup>.

L'on ne manquera pas d'observer que l'article 54 de la CAAS diffère en son libellé de l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux dès lors qu'il subordonne l'application du principe *ne bis in idem* à la condition d'exécution. Qu'à cela ne tienne, pour la Cour de justice, la condition supplémentaire contenue à l'article 54 de la CAAS constitue une limitation du principe *non bis in idem* qui est compatible avec l'article 50 de la Charte<sup>54</sup> dans le sens où elle ne remet pas en cause le contenu essentiel du principe *non bis in idem*. En effet, la CAAS vise notamment à éviter qu'une personne qui a été définitivement condamnée dans un premier État contractant ne puisse plus être poursuivie pour les mêmes faits

<sup>49</sup> Une décision définitive est une décision qui n'est plus susceptible de faire l'objet ni d'un recours ordinaire (opposition ou appel) ni d'un pourvoi en cassation.

<sup>50</sup> Cour eur. D.H., Gde ch., *Zolotoukhine c. Russie*, 10 février 2009, n° 14939/03, § 107.

<sup>51</sup> Cour eur. D.H., Gde ch., *Mihalache c. Roumanie*, 8 juillet 2019, n° 54012/10, § 88.

<sup>52</sup> Cour eur. D.H., Gde ch., *Mihalache c. Roumanie*, 8 juillet 2019, n° 54012/10, §§ 96-99.

<sup>53</sup> O. MICHELIS, *op. cit.*, p. 576.

<sup>54</sup> C.J.U.E., 27 mai 2014, *Spasic*, aff. C-129/14 qui relève que cette limitation est couverte par les explications relatives à la Charte. Pour un examen de l'arrêt, voy. A. MARLETTA, « The CJEU and the *Spasic* case: recasting mutual trust in the area of freedom, security and justice? », 8 janvier 2015, disponible sur <http://europeanlawblog.eu/2015/01/08/the-cjeu-and-the-spasic-case-recasting-mutual-trust-in-the-area-of-freedom-security-and-justice/>.

dans un second État contractant et reste finalement impunie lorsque le premier État n'a pas fait exécuter la peine encourue.

La Cour s'attache encore à vérifier si cette condition d'exécution est susceptible d'être considérée comme répondant à un objectif d'intérêt général, selon l'article 52, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la Charte et si, dans l'affirmative, elle respecte le principe de proportionnalité au sens de la même disposition. À la suite d'une analyse fouillée, la Cour conclut que la condition d'exécution prévue à l'article 54 de la CAAS n'excède pas ce qui est nécessaire pour éviter, dans un contexte transfrontière, l'impunité des personnes condamnées dans un État membre de l'Union par un jugement pénal définitif<sup>55</sup>.

Dans ce contexte, la Cour de justice a jugé qu'une peine d'emprisonnement prononcée avec sursis est une sanction actuellement en cours d'exécution dès que la condamnation est devenue exécutoire et ce, durant la période d'épreuve, tandis qu'elle se transforme en peine subie une fois que la période d'essai est achevée. En revanche, la condition d'exécution n'est pas remplie lorsque le prévenu a été brièvement mis en garde à vue et/ou en détention provisoire et que cette privation de liberté doit être imputée sur l'exécution ultérieure de la peine d'emprisonnement. En ce qui concerne la condition relative à la sanction qui ne peut plus être exécutée (au moment où débutent les nouvelles poursuites), la Cour de Justice a précisé qu'elle était rencontrée lorsque les nouvelles poursuites pour les mêmes faits sont engagées dans un autre État, alors que la sanction litigieuse ne peut plus être exécutée selon les lois du premier État membre<sup>56</sup>.

### Section 3

## Les procédures parallèles ou mixtes

24. Comme nous l'avons dit, la Cour européenne des droits de l'homme – suivie, quelques années plus tard, par la Cour de Luxembourg – a eu l'occasion d'apporter des précisions sur la manière d'appréhender le « *bis* » au travers de la notion de « procédures parallèles ou mixtes ». Pour ce faire, la jurisprudence européenne a tenté de dégager des lignes de conduite destinées à orienter les États.

<sup>55</sup> *Ibid.*, §§ 60 à 74; voy. aussi la prise de position de l'avocat général Niilo JÄÄSKINEN présentée le 2 mai 2014.

<sup>56</sup> O. MICHIELS, *op. cit.*, pp. 560-561.

## A. Les enseignements de la Cour européenne des droits de l'homme

### 1. L'arrêt *A et B c. Norvège* du 15 novembre 2016 : l'arrêt de principe

#### a) *L'origine de l'arrêt*

25. L'introduction de procédures parallèles à caractère pénal par des autorités différentes à l'encontre d'une même contrevenant pour les mêmes faits préalablement à l'adoption de toute décision définitive a toujours été admise par la jurisprudence européenne. En revanche, la Cour européenne des droits de l'homme considérait que les autorités devaient immédiatement faire cesser les poursuites encore en cours dès qu'une première décision définitive sur l'infraction avait été adoptée. De plus, la jurisprudence strasbourgeoise indiquait que «le seul fait que la seconde procédure ait été introduite préalablement à la clôture de la première procédure ou que la sanction infligée à l'issue de cette seconde procédure tienne compte de la première sanction infligée ne permettait pas d'éviter l'application du principe *non bis in idem*»<sup>57</sup>. À partir de 2014, plusieurs sections de la Cour européenne des droits de l'homme ont toutefois remis en cause cette interprétation extensive de l'existence d'une répétition de procédures lorsque celles-ci ont été menées en parallèle et de manière intégrée. Ce faisant, elles ont réintroduit le raisonnement développé dans les arrêts *R. T. c. Suisse* du 30 mai 2000 et *Nilsson c. Suède* du 13 décembre 2005, «selon lequel la présence d'un lien temporel et matériel suffisamment étroit entre deux procédures à caractère pénal permettrait de conclure à l'absence d'une répétition de poursuites, les procédures ainsi introduites par des autorités différentes formant un tout cohérent. Sous cet angle, il s'agit [...] de constater que les conditions d'application du principe ne sont pas réunies. Cette évolution jurisprudentielle ne faisait cependant pas l'unanimité au sein même de la [Cour]»<sup>58</sup>, en telle sorte qu'il convenait que cette dernière tranche la controverse. C'est l'objet de l'arrêt *A et B c. Norvège* du 15 novembre 2016.

#### b) *La compatibilité des procédures combinées avec le principe « non bis in idem »*

26. Dans son arrêt *A et B c. Norvège* du 15 novembre 2016<sup>59</sup>, la Cour européenne des droits de l'homme a été amenée à trancher la question de

<sup>57</sup> P. LAGASSE, «L'arrêt "A et B contre Norvège": entre continuité et évolution quant au principe "*non bis in idem*"», *op. cit.*, p. 112 et les nombreuses références citées.

<sup>58</sup> *Ibid.*, pp. 112-113.

<sup>59</sup> Pour un examen approfondi de cet arrêt, voy. notamment O. MICHIELS et G. FALQUE, «Le principe *non bis in idem* et les procédures mixtes: un camouflet infligé à la jurisprudence *Zolotoukhine*?», *J.L.M.B.*, 2017, pp. 1069-1078 (dont les lignes qui suivent s'inspirent très largement); P. LAGASSE, «L'arrêt *A et B contre Norvège*: entre continuité et évolution quant au principe *non bis in idem*», *op. cit.*, pp. 109-117; L. MILANO, «L'arrêt *A et B c. Norvège*, entre clarifications et nouvelles interrogations sur le principe *non bis in idem*», *op. cit.*, pp. 467-484.

savoir s'il peut être admis, sans violer le principe *non bis in idem*, que des autorités distinctes infligent des sanctions différentes du chef d'un même comportement. Afin d'appréhender cette thématique, la Cour s'est attachée à délimiter le concept de « procédures parallèles ou mixtes ».

Le cas d'espèce soumis à la Cour était simple : deux contribuables s'étaient vus condamner à une peine privative de liberté et à une sanction fiscale (à caractère pénal) couplée à un redressement.

27. À propos des procédures parallèles ou mixtes, la Cour a décrit quatre hypothèses au cours desquelles la question de l'existence de procédures combinées s'était posée. Dans une première série d'affaires, la Cour a justifié, en matière de roulage, l'infliction de sanctions différentes résultant de procédures distinctes en raison de l'existence, entre ces sanctions, « d'un lien matériel et temporel suffisamment étroit ». Dans une seconde série d'affaires, la Cour, après avoir observé qu'il n'était pas satisfait au critère du « lien matériel et temporel suffisamment étroit », a, en matière fiscale cette fois, conclu à la violation du principe *non bis in idem*. Elle a relevé, pour aboutir à cette conclusion, que les procédures administrative et pénale avaient suivi leur propre cheminement et avaient pris fin indépendamment l'une de l'autre, d'une part, et que chaque juridiction ou autorité avait fixé le *quantum* de la peine sans tenir compte de la sanction prononcée par l'autre et sans qu'il y ait eu aucun échange entre elles, d'autre part. Enfin, dans une troisième et une quatrième série d'affaires, sans se référer au critère du « lien matériel et temporel suffisamment étroit », la Cour a conclu à la violation du principe *non bis in idem* dès lors que c'était le même comportement culpeux qui avait donné lieu à des procédures pénales distinctes ou, en dépit d'acquittements prononcés en leur faveur, les justiciables s'étaient vu infliger ultérieurement de lourdes sanctions administratives pour les mêmes faits. Une mise au point s'imposait.

28. Dans son arrêt *A et B*, la Cour a rappelé, en guise de préambule, que chaque État avait le droit d'envisager un concours de procédures, formant un tout cohérent, qui peuvent être menées successivement ou en parallèle, pour sanctionner de différentes peines une infraction qui doit être qualifiée de pénale au regard des « critères Engel », sans pour autant que le cumul de peines ne représente, pour la personne en cause, une charge excessive. Les États doivent donc « pouvoir légitimement opter pour des réponses juridiques complémentaires face à certains comportements inacceptables au moyen de différentes procédures formant un tout cohérent de manière à traiter sous ses différents aspects le problème social en question, pourvu que ces réponses juridiques combinées ne représentent pas une charge excessive pour la personne concernée »<sup>60</sup>.

<sup>60</sup> Cour eur. D.H., Gde ch., arrêt *A et B c. Norvège*, 15 novembre 2016, nos 24130/11 et 29758/11, § 121.

29. Dans un second temps, la Cour a indiqué que pour être convaincue de l'absence de répétition du procès ou de peines (le « *bis* »), l'État défendeur doit établir de manière probante que les procédures mixtes, tant pénale qu'administrative, sont unies par un « lien matériel et temporel suffisamment étroit ». Ce critère s'impose et implique que les procédures mixtes soient cohérentes et complémentaires tout en étant menées avec une certaine diligence afin qu'elles ne s'étalent pas trop dans le temps. Il ne serait pas satisfait à ce critère si l'un ou l'autre des deux éléments – temporel ou matériel – faisait défaut. Il n'est toutefois pas requis que les deux procédures soient menées simultanément du début à la fin. La Cour insiste : ce lien doit être suffisamment étroit pour que le justiciable ne soit pas en proie à l'incertitude et à des lenteurs. Plus le lien temporel est ténu, plus il faudra que l'État explique et justifie les attermoiements dont il pourrait être responsable dans la conduite des procédures.

30. Enfin, toujours animée par le souci de cerner au plus près ce « lien matériel et temporel suffisamment étroit » auquel doivent satisfaire les procédures mixtes, la Cour a dégagé une série, non exhaustive, d'éléments qu'elle juge pertinents, à savoir :

- la complémentarité des procédures dont le but est de s'attacher aux divers aspects de l'acte préjudiciable à la société en punissant le comportement incriminé par une sanction spécifique qui ne fait pas nécessairement partie du « noyau dur du droit pénal » ;
- la prévisibilité, tant en droit qu'en pratique, des procédures parallèles par rapport au comportement poursuivi ;
- l'interaction entre les différentes autorités compétentes pour éviter, autant que possible, toute répétition notamment dans le recueil et l'administration de la preuve ;
- la prise en considération de la sanction déjà prononcée pour assurer une juste proportionnalité entre les différentes sanctions retenues (ce risque est moins susceptible de se présenter « s'il existe un mécanisme compensatoire conçu pour assurer que le montant global de toutes les peines prononcées est proportionné »<sup>61</sup>).

31. Si la Cour a émis le vœu qu'il pourrait être opportun qu'une seule et même procédure permette d'atteindre ce résultat, un État pourrait parfaitement estimer qu'une même infraction puisse donner lieu à des poursuites tant pénales qu'administratives. Il n'en reste pas moins que ces deux types de procédures doivent concrètement satisfaire aux exigences de complémentarité et de cohérence. Par conséquent, la sanction infligée à l'issue de la procédure administrative doit être plus spécifique au regard du comportement répréhensible et ne pas s'identifier purement et simplement aux sanctions traditionnelles du droit pénal *sensu stricto*. À ce propos, la Cour a précisé que plus la procédure administrative présente des caractéristiques infamantes, plus les finalités sociales poursuivies par

<sup>61</sup> *Ibid.*, § 134.



la punition de l'infraction dans des procédures différentes risquent de se répéter plutôt que de se compléter pour, en définitive, n'être plus compatibles avec le principe *non bis in idem*. À l'inverse, si chaque autorité a à sa disposition un éventail de sanctions distinctes qui ne se recoupent pas et que l'autorité administrative ne peut s'écarter de la décision pénale qu'à certaines conditions limitatives, par exemple lorsque des constatations de faits qui n'étaient pas connues du juge pénal sont évoquées, il existe une coordination entre les procédures pénale et administrative si bien que la sanction administrative s'apparente à une peine complémentaire à la condamnation répressive.

### c) *Les critiques*

**32.** L'application concrète du principe *non bis in idem*, lorsqu'il s'agit de le transposer à des procédures pénales et administratives mixtes, a été vivement critiquée par le juge Pinto de Albuquerque dans une opinion dissidente qui suit l'arrêt<sup>62</sup>.

**33.** Premièrement, le juge Pinto de Albuquerque fait valoir que la notion de lien temporel n'est pas claire et est « totalement arbitraire », à telle enseigne qu'il convient de ne pas du tout y avoir égard. À ses yeux, la marge d'appréciation laissée aux États est bien trop importante s'agissant d'un droit individuel non susceptible de dérogation dans la mesure où les nouveaux enseignements de la Cour – qui constituent un recul par rapport à la position antérieure plus extensive – reviennent *in fine* à donner un blanc-seing aux législateurs nationaux<sup>63</sup>.

L'objectif de la Cour, en imposant ce lien temporel, qui s'apprécie par rapport à l'ensemble de la procédure, est que le justiciable soit fixé au plus tôt sur son sort. Il est vrai qu'un tel critère induit une certaine marge d'appréciation, laquelle paraît toutefois à notre sens inévitable dans la mesure où un tel examen ne peut se fonder que sur les données concrètes du cas d'espèce. Par conséquent, il semble difficile, sinon impossible, pour la Cour de déterminer, au préalable, les contours exacts de cette notion qui est, par essence, fluctuante, un peu comme l'est celle du délai raisonnable. Le caractère qualifié de purement arbitraire du lien temporel nous semble dès lors devoir être relativisé, à plus forte raison que la Cour aura probablement à cœur de préciser, au fil de sa jurisprudence, le temps qui lui semble irrémédiable pour constater une rupture de ce lien qui doit unir des procédures menées parallèlement, ce qu'elle a, comme nous le verrons, en effet déjà commencé à faire.

**34.** Au-delà de l'affaire tranchée par la Cour qui est propre au droit fiscal, le juge Pinto de Albuquerque considère également que le mécanisme de

<sup>62</sup> Opinion dissidente du juge PINTO DE ALBUQUERQUE sous Cour eur. D.H., arrêt *A et B c. Norvège*, 15 novembre 2016, nos 24130/11 et 29758/11, pp. 55-95.

<sup>63</sup> E. CECI et L. LALLEMANT, « Le principe "*non bis in idem*" au regard de la récente jurisprudence européenne : évolution ou remise en question », *op. cit.*, p. 10.

compensation entre les sanctions administratives et pénales ne peut s'appliquer si une procédure se solde par un acquittement ou un non-lieu. Dans ce cas de figure, il n'y a en effet rien à compenser, « c'est-à-dire à contrebalancer ou à déduire dans une procédure administrative subséquente ou parallèle »<sup>64</sup>. En revanche, selon l'opinion dissidente, cet acquittement du prévenu au pénal ne doit pas rester sans effet dès lors que ce dernier a le droit de s'en prévaloir dans toute procédure ultérieure, fût-elle administrative. L'on souscrit évidemment à cette position, mais l'on peut se demander si le juge Pinto de Albuquerque, qui affirme que « pour la majorité, l'acquittement de l'accusé, que ce soit parce que les actes ne sont pas constitutifs d'une infraction pénale, parce que l'accusé ne les a pas commis ou parce qu'il n'a pas été prouvé qu'il les ait commis, n'a pas à être pris en considération dans les procédures administratives parallèles », ne prête pas à la Cour une intention qui n'est pas la sienne. En effet, dans l'arrêt *A et B*, la Grande chambre conclut que, « au vu de ce qui précède, aucun des deux requérants ne peut passer pour avoir été poursuivi ou puni pénalement [...] en raison d'une infraction pour laquelle il a[vait] déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif, au mépris de l'article 4 du Protocole n° 7 ». L'hypothèse d'un acquittement préalable à la sanction administrative n'a de la sorte, à notre estime, pas été rencontrée par la Cour.

**35.** Troisièmement, le juge Pinto de Albuquerque s'interroge sur les raisons pour lesquelles la Cour n'a pas envisagé d'autres alternatives au mécanisme de la compensation telles la suspension d'une procédure au profit de l'autre ou des solutions de fond comme le plafonnement des sanctions ou le principe de spécialité. À cet égard, il convient de rappeler que la Cour s'est attachée à examiner une mesure nationale qui entend sanctionner une fraude fiscale qui est le fruit d'un système intégré permettant de réprimer un méfait sous ses différents aspects de manière prévisible et proportionnée et dont l'ensemble forme un tout cohérent. Ce faisant, la Cour a considéré que la Norvège n'a pas fait subir au justiciable un préjudice disproportionné ou une injustice, de sorte que la réponse juridique intégrée qu'elle réserve à la fraude fiscale n'exige pas la mise en œuvre d'autres alternatives au mécanisme de la compensation.

**36.** Comme dernière critique majeure, le juge Pinto de Albuquerque estime que la « jurisprudence *A et B* » perturbe profondément la collaboration progressive et mutuelle installée entre la Cour strasbourgeoise et la Cour de justice de l'Union européenne, la première empruntant la mauvaise direction tandis que la seconde prend la bonne. Le juge considère, en effet, que la Cour luxembourgeoise a spécifiquement rejeté, en faisant application de l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux, le cumul des sanctions pénales et administratives de nature pénale dans son arrêt *Hans Åkeberg Fransson* du 26 février 2013, là où l'arrêt *A et B* limite la portée de l'interdiction de la double incrimination. S'il est exact que la Cour de Luxembourg a progressivement étendu

<sup>64</sup> Opinion dissidente, § 68.

le champ d'application du principe *non bis in idem*, il faut, de notre point de vue, se garder de tirer des conclusions hâtives quant à l'opposition frontale qui caractériserait les relations entre les deux hautes Cours dès lors qu'il ne s'agissait pas, dans l'arrêt *Hans Åkeberg Fransson* précité, de procédures parallèles, mais, au contraire, de procédures successives en sorte que la comparaison entre les deux jurisprudences manque de nuance. Les trois arrêts rendus le 20 mars 2018 par la Cour de justice<sup>65</sup> montreront, en effet, que les deux Cours sont loin de s'opposer mais avancent plutôt dans la même direction.

37. Reste, enfin, la notion de « jugement définitif » visée par l'article 4 du Protocole n° 7. Comme nous l'avons vu, il résulte de cette disposition, telle qu'elle est interprétée par la Cour européenne des droits de l'homme, que le justiciable peut se prévaloir du principe *non bis in idem* s'il a déjà été condamné par une décision qui n'est plus susceptible de recours ordinaires. Comment dès lors combiner cette condition avec l'hypothèse de procédures mixtes ? En réalité, la question du caractère définitif ne se posera pas nécessairement dans ce cas de figure dès lors que les procédures en cause ne sont pas la répétition des poursuites à proprement parler, mais plutôt une combinaison de procédures<sup>66</sup>. Pratiquement, dans une telle occurrence, le justiciable ne pourra pas se prévaloir de l'existence d'une décision définitive pour qu'il soit mis un terme prématurément à la procédure parallèle qui est, quant à elle, toujours en cours.

## 2. Les arrêts subséquents : la confirmation de l'arrêt de principe

38. Les clarifications apportées par la Cour européenne des droits de l'homme dans sa « jurisprudence *A et B* » ont été confirmées, voire étayées, dans plusieurs arrêts subséquents.

39. Dans son arrêt *Jóhannesson et autres c. Islande* du 18 mai 2017<sup>67</sup>, relatif à la situation de contribuables qui avaient fait l'objet d'une sanction pénale fiscale définitive avant d'être condamnés au pénal à des peines d'emprisonnement avec sursis et à des amendes, la Cour a spécifiquement fait référence à son arrêt *A et B*, et en a profité pour fournir quelques précisions sur les concepts employés<sup>68</sup>. En l'espèce, la Cour a conclu à la violation du principe *non bis in idem* dans la mesure où il n'y avait pas de lien matériel et temporel suffisant entre les deux procédures en cause. D'une part, ces dernières n'ont été conduites parallèlement que pendant un peu plus d'un an alors que, prises ensemble, elles ont duré plus de neuf ans ; elles ne se sont donc recoupées que pendant une durée limitée. D'autre part, les preuves ont été récoltées et appréciées séparément (par

<sup>65</sup> Voy. les points 47 à 54 de la présente contribution.

<sup>66</sup> Cour eur. D.H., *A et B c. Norvège*, 15 novembre 2016, n°s 24130/11 et 29758/11, § 142 ; Cour eur. D.H., Gde ch., *Mihalache c. Roumanie*, 8 juillet 2019, n° 54012/10, § 82.

<sup>67</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Jóhannesson et autres c. Islande*, 18 mai 2017, n° 22007/11.

<sup>68</sup> Voy. les §§ 48 à 50 et 56 de l'arrêt.

des autorités et juridictions différentes) dans le cadre des deux procédures, en telle sorte que celles-ci ont été largement indépendantes les unes des autres.

40. La Cour de Strasbourg paraît également avoir indirectement confirmé sa «jurisprudence *A et B*» dans son arrêt *Šimkus c. Lituanie* du 13 juin 2017<sup>69</sup>. Comme l'indique, à juste titre, Pauline Lagasse, «l'on déduit [en l'espèce] des circonstances de la cause qu'un lien temporel suffisamment étroit fait [...] défaut»<sup>70</sup>.

41. Dans l'affaire *Ragnar Thorisson c. Islande* du 12 février 2019<sup>71</sup>, un contribuable s'était vu infliger un accroissement d'impôt (sanction de nature pénale) et une sanction pénale suite à l'absence de déclaration de certains revenus. La Cour a considéré que la procédure administrative et la procédure répressive ne pouvaient pas être considérées comme étant unies par un lien suffisamment étroit. Premièrement, parce que l'action publique n'avait été intentée que onze mois après la décision définitive de l'administration fiscale, en telle manière que les deux procédures n'étaient pas suffisamment liées d'un point de vue temporel. Deuxièmement, en raison de nombreuses répétitions observées dans le recueil des éléments de preuve.

42. Quelques mois plus tard, soit le 16 avril 2019, la Cour a rendu un nouvel arrêt dénommé *Armansson c. Islande*<sup>72</sup>. Dans cette affaire, un contribuable avait omis de déclarer, outre d'importants revenus sur les capitaux, les bénéfices qu'il avait tirés de la vente de parts qu'il avait reçues en quittant la société qu'il dirigeait. Partant, le fisc avait procédé à un recalcul des impôts tout en imposant au contribuable une majoration de 25 %. La décision de l'administration fiscale fut définitive en août 2012. En juin 2013, un tribunal pénal a condamné le justiciable à une peine de 6 mois d'emprisonnement avec sursis et à une amende d'environ 241.000 euros du chef de non-déclaration de certains revenus. La condamnation a été confirmée en appel. La Cour européenne des droits de l'homme a conclu à la violation de l'article 4 du Protocole n° 7 dans la mesure où l'inculpation de l'intéressé était intervenue sept mois après que la décision finale de l'administration fiscale ait acquis force de chose jugée, en telle sorte que les deux procédures ne s'étaient en réalité jamais chevauchées. Le lien temporel faisait, par conséquent, défaut.

43. Dans l'affaire *Nodet c. France*, qui a donné lieu au prononcé d'un arrêt le 6 juin 2019<sup>73</sup>, un contribuable avait été sanctionné par l'Autorité des marchés financiers (ci-après AMF) pour une opération de manipulation du cours d'une

<sup>69</sup> Voy. Cour eur. D.H., arrêt *Šimkus c. Lituanie*, 13 juin 2017, n° 41788/11, §§ 46-47 et E. CECI et L. LALLEMANT, «Le principe “non bis in idem” au regard de la récente jurisprudence européenne: évolution ou remise en question», *op. cit.*, p. 11.

<sup>70</sup> P. LAGASSE, «L'arrêt “*A et B contre Norvège*”: entre continuité et évolution quant au principe “non bis in idem”», *op. cit.*, p. 117.

<sup>71</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Ragnar Thorisson c. Islande*, 12 février 2019, n° 52623/14.

<sup>72</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Armansson c. Islande*, 16 avril 2019, n° 72098/14.

<sup>73</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Nodet c. France*, 6 juin 2019, n° 47342/14.

action puis, dans un second temps, par les juridictions pénales pour délit d'en-trave au fonctionnement régulier d'un marché financier de la même action. La Cour de Strasbourg a considéré que la mixité des procédures était une consé-quence sinon certaine, du moins possible et prévisible, aussi bien en droit qu'en pratique, du même comportement reproché au requérant. En revanche, les deux procédures ne visaient pas des buts complémentaires en ce qu'elles ne concer-naient pas, non seulement *in abstracto* mais aussi *in concreto*, des aspects différents de l'acte préjudiciable à la société en cause, ce qui exclut la complémentarité nécessaire pour constater l'existence d'un lien suffisamment étroit du point de vue matériel et, partant, la compatibilité des procédures mixtes. En outre, la Cour a noté qu'il existait au moins une répétition dans le recueil des éléments de preuve, la juridiction répressive s'étant largement référée aux différentes constatations de l'AMF (qu'elle cite expressément et à plusieurs reprises dans sa motivation) reprenant l'établissement des faits effectué par cette dernière. De plus, le juge pénal s'est fondé, pour partie, sur le travail des enquêteurs de l'AMF. Par ailleurs, ce dernier, pour fixer le *quantum* de la peine, n'a pas tenu compte de la sanction pécuniaire prononcée par la Commission des sanctions de l'AMF. Eu égard à l'ensemble de ces éléments, la Cour a conclu qu'il n'existait pas de lien matériel suffisamment étroit entre la procédure fiscale et la procédure pénale. Elle a également abouti à la même conclusion par rapport au lien temporel : les procédures ont globalement duré plus de sept ans et demi et ont, pendant cette période, été partiellement conduites en parallèle pendant deux ans et deux mois, mais la procédure pénale a duré encore quatre ans et deux mois après l'arrêt de la Cour de cassation mettant fin à la procédure de l'AMF.

44. La dernière décision recensée relative au principe *non bis in idem* est l'arrêt *Mihalache c. Roumanie* du 8 juillet 2019 dans lequel la Cour a aussi conclu à la violation de l'article 4 du Protocole n° 7. En l'espèce, suite à la décision du parquet de clôturer les poursuites pénales, un justiciable s'était vu infliger, en août 2008, une amende administrative de 250 euros, qu'il avait honorée, pour avoir refusé de se soumettre à un prélèvement biologique destiné à établir son taux d'alcoolémie. En janvier 2009, considérant que les circonstances et la dangerosité sociale des faits rendaient inadéquate cette simple sanction admi-nistrative, le parquet supérieur annula l'ordonnance d'abandon des poursuites et l'amende administrative infligée dans le cadre de la première procédure. Le requérant fut ensuite condamné à une peine d'emprisonnement d'un an avec sursis. La Cour européenne des droits de l'homme a considéré que les procé-dures et les deux sanctions infligées au requérant poursuivaient la même finalité générale consistant à dissuader un comportement dangereux pour la sécurité routière. De plus, elle a relevé que la « première » procédure dans son intégralité et la partie initiale de la « deuxième » procédure avaient été conduites par la même autorité, et que les mêmes preuves avaient été produites dans les « deux » procédures. De plus, il n'y avait pas eu de combinaison des deux sanctions infligées au requérant tandis que les « deux » procédures se sont succédé dans le

temps et à aucun moment n'ont été menées simultanément. Partant, les deux procédures ne se sont pas combinées de manière à former un tout cohérent<sup>74</sup>.

## B. Les enseignements de la Cour de justice de l'Union européenne

45. Suite à l'arrêt *A et B* de la Cour strasbourgeoise, la position de la Cour de justice de l'Union européenne sur l'application du principe *non bis in idem* était attendue avec impatience. L'enjeu du débat était simple : la Cour de justice de Luxembourg allait-elle se mettre au diapason ou, au contraire, maintenir sa vision traditionnelle entraînant une disparité d'approche avec son homologue européen<sup>75</sup> ?

46. Elle a finalement opté pour la première solution, malgré les conclusions en sens contraire de son avocat général, dans trois arrêts préjudiciels prononcés le 20 mars 2018 sur saisine de la Cour de cassation italienne concernant des cas de cumul de sanctions qualifiées d'administratives par le droit italien avec des sanctions pénales.

### 1. L'arrêt *Menci* du 20 mars 2018

47. Le 20 mars 2018, la Cour de Luxembourg a rendu son arrêt de principe *Menci*<sup>76</sup>. Dans cette affaire, un contribuable avait été condamné par l'Administration fiscale à s'acquitter du paiement d'un montant de T.V.A. non versé dans les délais légaux impartis, majoré d'une amende équivalente à 30 % du montant dû en principal. À la suite de la clôture définitive de la procédure administrative, le non-paiement de la même taxe a entraîné l'ouverture de poursuites pénales, laquelle a donné lieu à la question préjudicielle suivante : la combinaison des articles 4 du Protocole n° 7 additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme et 50 de la Charte des droits fondamentaux s'oppose-t-elle à ce qu'un contribuable puisse être poursuivi pénalement, sur la base d'une réglementation nationale, pour des faits qui ont fait l'objet d'une sanction administrative définitive ?

48. Mettant en balance le nécessaire respect de la lutte contre la fraude fiscale et les activités illicites portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union européenne, la Cour de Luxembourg a commencé par rappeler que rien n'interdit à un État de mettre en œuvre des procédures pénales et fiscales pour des

<sup>74</sup> Cour eur. D.H., Gde ch., arrêt *Mihalache c. Roumanie*, 8 juillet 2019, n° 54012/10, §§ 84 et 85.

<sup>75</sup> L. MILANO, « Le principe *non bis in idem* devant la Cour de Luxembourg, vers un abaissement de la protection accordée au principe » (obs. sous C.J.U.E., Gde ch., arrêt *Luca Menci*, 20 mars 2018 ; arrêt *Carlsson Real Estate SA e.a.*, 20 mars 2018 ; arrêt *Enzo Di Puma*, 20 mars 2018), *Rev. trim. dr. h.*, 2019, n° 117, p. 164.

<sup>76</sup> C.J.U.E., 20 mars 2018, *Luca Menci*, aff. C-524/15.

infractions identiques. La fraude à la T.V.A. peut donc être combattue tant par des sanctions administratives que des sanctions pénales ou un cumul des deux<sup>77</sup>.

Après ce rappel introductif, la Cour a procédé à un examen classique d'une violation potentielle du principe *non bis in idem* en examinant, sur la base des « critères Bonda », la nature pénale des poursuites et sanctions en cause ainsi que la présence d'une sanction définitive et l'existence d'une même infraction. Elle est arrivée à la conclusion que la sanction prononcée à l'issue de la procédure administrative revêt un caractère pénal et que les poursuites pénales diligentées ultérieurement concernent le même comportement. Ce constat posé, la Cour s'est intéressée à la question de savoir si le droit de ne pas être poursuivi ou jugé deux fois pour les mêmes faits peut être limité et a rappelé, à cet égard, qu'elle a déjà admis par le passé qu'une limitation puisse être justifiée sur la base de l'article 52, § 1<sup>er</sup>, de la Charte des droits fondamentaux (limitation prévue par la loi, respectueuse du contenu essentiel des droits et libertés reconnus par la Charte, nécessaire et répondant à des objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union ou au besoin de protection des droits et libertés d'autrui). En l'espèce, le cumul des poursuites et sanctions prévu par la législation italienne constitue indéniablement une limitation du principe *non bis in idem*.

La Cour a constaté que la législation italienne répond à un objectif d'intérêt général en ce qu'elle vise à garantir la perception de l'intégralité de la T.V.A. due par le contribuable. Elle a également noté qu'en regard au but recherché, le cumul peut être justifié lorsque les poursuites et sanctions de nature pénale poursuivent des objectifs complémentaires qui ont comme objet des aspects différents d'un même comportement. C'est à la juridiction de renvoi qu'il revient de procéder à cet examen.

Selon la Cour, le cumul des poursuites et sanctions, outre de répondre à un objectif d'intérêt général et de poursuivre des buts complémentaires, doit, pour être conforme à l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux :

- être prévisible, ce qui suppose l'existence de règles claires et précises ;
- être proportionné, ce qui implique que, lors de l'infliction de la seconde sanction, les autorités compétentes veillent à ce que la sévérité des deux sanctions soit conforme à la gravité de l'infraction et ne l'exécède pas ;
- faire en sorte que la charge supplémentaire qui en résulte dans le chef du justiciable soit réduite au strict nécessaire, ce qui nécessite des règles qui coordonnent les procédures en cause.

49. Dans la présente affaire, la Cour de Luxembourg a fait explicitement référence à la « jurisprudence *A et B* » de la Cour européenne des droits de l'homme et a indiqué, dans le même temps, que les exigences de l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux assurent un niveau de protection du principe *non bis in idem* conforme à ce que garantit l'article 4 du Protocole n° 7 ainsi

<sup>77</sup> *Ibid.*, § 20.

qu'il est interprété par la Cour strasbourgeoise<sup>78</sup>. En définitive, même si la Cour de Justice n'a pas *expressis verbis* repris à son compte le critère du « lien matériel et temporel suffisamment étroit » mis en évidence par la Cour de Strasbourg, les critères qu'elle retient rencontre dans une très large mesure ce dernier, en sorte qu'il existe une convergence certaine entre les jurisprudences des deux juridictions européennes<sup>79</sup>.

## 2. L'arrêt *Di Puma c. Zecca* du 20 mars 2018

**50.** La Cour de Justice a confirmé son approche dans son arrêt *Di Puma c. Zecca* rendu le 20 mars 2018<sup>80</sup>. À la différence de l'arrêt *Menci*, à qui elle emprunte la terminologie, cette affaire ne concerne pas une problématique fiscale, mais bien la situation de deux justiciables condamnés à des sanctions administratives de nature pénale en raison d'opérations d'initiés<sup>81</sup>.

En substance, la juridiction de renvoi italienne a demandé à la Cour luxembourgeoise si l'article 14, § 1, de la directive 2003/6 sur les opérations d'initiés et les manipulations de marché – qui impose aux États de prévoir des sanctions administratives effectives, proportionnées et dissuasives à l'encontre des auteurs de ces opérations illicites –, lu à la lumière de l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux, doit « être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale selon laquelle une procédure de sanction administrative pécuniaire ne peut pas être poursuivie à la suite d'un jugement pénal définitif de relaxe ayant constaté que les faits susceptibles de constituer une infraction à la législation sur les opérations d'initiés, sur la base desquels avait également été ouverte cette procédure, n'étaient pas établis »<sup>82</sup>.

**51.** La Cour a jugé que lorsque les faits susceptibles de constituer une infraction à la législation sur les opérations d'initié sont établis par un jugement pénal définitif, l'autorité de chose jugée conférée à cette décision à l'égard de la procédure de sanction administrative pécuniaire ne fait pas obstacle à ce que ces infractions soient poursuivies et sanctionnées dans le cadre d'une procédure administrative dès lors qu'elles poursuivent un objectif d'intérêt général – soit la protection de l'intégrité des marchés financiers et la confiance du public dans les instruments financiers –, et pour autant que les procédures soient complémentaires et proportionnées.

<sup>78</sup> E. CECI et F. LALLEMANT, « Le principe “non bis in idem” au regard de la récente jurisprudence européenne : évolution ou remise en question », *op. cit.*, p. 12.

<sup>79</sup> O. MICHIELS, *op. cit.*, pp. 569-570.

<sup>80</sup> C.J.U.E., 20 mars 2018, *Enzo Di Puma c. Antonio Zecca*, aff. C-596/16 et C-597/16.

<sup>81</sup> E. CECI et F. LALLEMANT, « Le principe “non bis in idem” au regard de la récente jurisprudence européenne : évolution ou remise en question », *op. cit.*, pp. 13-14.

<sup>82</sup> Voy. C.J.U.E., 20 mars 2018, *Enzo Di Puma c. Antonio Zecca*, aff. jtes C-596/16 et C-597/16, § 25 et L. MILANO, « Le principe non bis in idem devant la Cour de Luxembourg, vers un abaissement de la protection accordée au principe », *op. cit.*, p. 171.



52. En revanche, l'obligation prescrite aux États par l'article 14 de la directive ne saurait conduire à écarter l'autorité de la chose jugée qu'un jugement pénal de relaxe revêt à l'égard d'une procédure de sanction administrative portant sur les mêmes faits. Cette solution est la conséquence de la nécessaire complémentarité des procédures, ce que la Cour européenne des droits de l'homme a, au demeurant, déjà relevé dès son arrêt *Kapetanios et autres c. Grèce*<sup>83</sup> du 30 avril 2015<sup>84</sup>. Dit autrement, la poursuite d'une procédure de sanction administrative pécuniaire de nature pénale, après un jugement pénal définitif de relaxe qui se fonde sur les mêmes faits, dépasserait manifestement, en vue de la réalisation d'un objectif d'intérêt général, des buts complémentaires ayant pour objet, le cas échéant, des aspects différents du même comportement infractionnel en cause. La Cour de Justice ajoute qu'« eu égard à une telle constatation, dotée de l'autorité de la chose jugée également à l'égard d'une telle procédure, la poursuite de cette dernière paraît être dépourvue de tout fondement ».

### 3. L'arrêt *Garlsson Real Estate SA* du 20 mars 2018

53. La position arrêtée par la Cour de justice dans les deux arrêts précités a également été reprise dans son arrêt *Garlsson Real Estate SA* du 20 mars 2018<sup>85</sup> relatif au cas d'un justiciable condamné par la Commission italienne des sociétés et de la bourse à une sanction administrative pécuniaire pour manipulations de marché, alors qu'il avait déjà été condamné définitivement auparavant, pour les mêmes faits, à une sanction pénale éteinte par amnistie. La juridiction de renvoi italienne a interrogé la Cour de Luxembourg sur la compatibilité de ce cumul avec l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux dans le contexte de l'application de la Directive sur les abus de marché.

54. Empruntant une analyse comparable à celle développée dans son arrêt *Menci*, la Cour de justice a considéré que le fait qu'un contribuable puisse être condamné pénalement une seconde fois pour les mêmes faits excéderait ce qui est strictement nécessaire pour assurer les objectifs de protection des marchés financiers, la réglementation en question ne paraissant pas assurer que l'ensemble des sanctions qui pourraient être infligées soit proportionné à l'infraction commise. Pour la Cour, cette conclusion n'est pas remise en cause par la circonstance que la peine définitive prononcée en application de l'article 185 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne peut, le cas échéant,

<sup>83</sup> Voy. le § 46 de l'arrêt.

<sup>84</sup> C.J.U.E., 20 mars 2018, *Enzo Di Puma c. Antonio Zecca*, aff. jtes C-596/16 et C-597/16, §§ 34, 35 et 44 et L. MILANO, « Le principe *non bis in idem* devant la Cour de Luxembourg, vers un abaissement de la protection accordée au principe », *op. cit.*, p. 171 ; Cour eur. D.H., *Kapetanios et autres c. Grèce*, 30 avril 2015, n<sup>os</sup> 3453/12, 42941/12 et 9028/13, dans lequel on peut lire : « Au vu de ce qui précède, la Cour considère que les procédures administratives en cause concernaient une seconde "infraction" ayant pour origine des faits identiques à ceux ayant fait l'objet des premiers acquittements devenus irrévocables. Ce constat suffit pour conclure à la violation de l'article 4 du Protocole n<sup>o</sup> 7 ».

<sup>85</sup> C.J.U.E., 20 mars 2018, *Garlsson Real Estate SA*, aff. C-537/16, §§ 46-61-62.

être ultérieurement éteinte par l'effet d'une amnistie, comme cela semble avoir été le cas dans l'affaire au principal. En effet, il découle de l'article 50 de la Charte que la protection conférée par le principe *non bis in idem* doit bénéficier aux personnes qui ont déjà été acquittées ou condamnées par un jugement pénal définitif, y compris, par conséquent, à celles qui se sont vu infliger, par un tel jugement, une sanction pénale qui a été ultérieurement éteinte par l'effet d'une amnistie. Partant, une telle circonstance est dépourvue de pertinence pour apprécier le caractère strictement nécessaire d'une réglementation nationale telle que celle en cause au principal. «L'article 50 de la Charte doit donc être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui permet de poursuivre une procédure de sanction administrative pécuniaire de nature pénale contre une personne en raison d'agissements illicites constitutifs de manipulations de marché pour lesquels une condamnation pénale définitive a déjà été prononcée à son encontre, dans la mesure où cette condamnation est, compte tenu du préjudice causé à la société par l'infraction commise, de nature à réprimer cette infraction de manière effective, proportionnée et dissuasive»<sup>86</sup>.

#### 4. L'arrêt *XC e.a.* du 24 octobre 2018

**55.** La Cour de Luxembourg a récemment apporté de nouvelles précisions en matière de recours dans le cadre de l'application du principe *non bis in idem*. Ainsi, dans son arrêt *XC e.a.* du 24 octobre 2018<sup>87</sup>, saisie sur question préjudicielle par l'Autriche, elle a eu l'occasion d'indiquer que «le droit de l'Union, en particulier les principes d'équivalence<sup>88</sup> et d'effectivité<sup>89</sup>, doit être interprété en ce sens qu'il n'impose pas à un juge national d'étendre aux violations du droit de l'Union, notamment aux atteintes au droit fondamental garanti à l'article 50 de la Charte et à l'article 54 de la CAAS, une voie de recours de droit interne permettant d'obtenir, uniquement en cas de violation de la [Convention européenne des droits de l'homme] ou de l'un de ses protocoles, la répétition d'une procédure pénale clôturée par une décision nationale passée en force de chose jugée»<sup>90</sup>.

La Cour relève que le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne n'a pas entendu contraindre les États membres à instituer devant leurs juridic-

<sup>86</sup> § 63 de l'arrêt.

<sup>87</sup> C.J.U.E., 24 octobre 2018, *XC e.a.*, aff. C-234/17, §§ 47 et 52.

<sup>88</sup> Le principe d'équivalence interdit à un État membre de prévoir des modalités procédurales moins favorables pour les demandes visant à la sauvegarde des droits que les justiciables tirent du droit de l'Union que pour celles applicables aux recours similaires de nature interne (C.J.U.E., 24 octobre 2018, *XC e.a.*, aff. C-234/17, § 25).

<sup>89</sup> Selon une jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne, chaque cas dans lequel se pose la question de savoir si une disposition procédurale nationale rend impossible ou excessivement difficile l'application du droit de l'Union doit être analysé en tenant compte de la place de cette disposition dans l'ensemble de la procédure, de son déroulement et des particularités de celle-ci, devant les diverses instances nationales (C.J.U.E., 24 octobre 2018, *XC e.a.*, aff. C-234/17, § 49).

<sup>90</sup> C.J.U.E., 24 octobre 2018, *XC e.a.*, aff. C-234/17, § 59.

tions nationales, en vue d'assurer la sauvegarde des droits que les justiciables tirent du droit de l'Union, des voies de droit autres que celles établies par le droit national. En outre, elle rappelle l'importance que revêt, tant dans l'ordre juridique de l'Union que dans les ordres juridiques nationaux, le principe de l'autorité de la chose jugée. En effet, en vue de garantir aussi bien la stabilité du droit et des relations juridiques qu'une bonne administration de la justice, il importe que des décisions juridictionnelles devenues définitives après épuisement des voies de recours disponibles ou après expiration des délais prévus pour ces recours ne puissent plus être remises en cause<sup>91</sup>. Partant, le droit de l'Union n'impose pas au juge national d'écarter l'application des règles de procédure internes conférant l'autorité de la chose jugée à une décision juridictionnelle, même si cela permettrait de remédier à une situation nationale incompatible avec ce droit.

## 5. Les critiques

**56.** La jurisprudence relative aux procédures parallèles a fait l'objet de plusieurs critiques de la part de la doctrine dans la mesure où elle prône une application plus souple du principe *non bis in idem*<sup>92</sup>, et donc un abaissement de la protection accordé à ce droit.

**57.** Il n'en demeure cependant pas moins que les convergences entre la jurisprudence de la Cour de Luxembourg et celle de Strasbourg sur l'application du principe *non bis in idem* sont indéniables. Elles sont particulièrement remarquables lorsqu'il s'agit, pour ces deux juridictions, d'interdire le cumul de sanctions pénales, *sensu stricto*, et administrative, présentant un caractère pénal quand il ne peut être question de procédures mixtes. L'emprunt de motivation réalisé, directement ou indirectement, renforce cette saine émulation<sup>93</sup>. Comme l'écrit Benoît Frydman, « [l]a prise de position adoptée par une autre juridiction est ainsi considérée comme un élément important du raisonnement juridique, un élément dont il convient de "tenir compte" et qu'on ne peut pas "écarter à la légère" »<sup>94</sup>.

Le dialogue est de la sorte renforcé et il contribue à promouvoir le caractère universel de certaines garanties fondamentales tout en assurant une adé-

<sup>91</sup> C.J.C.E., 16 mars 2006, *Kapferer*, aff. C-234/04, § 20 ; C.J.U.E., 29 juin 2010, *Commission c. Luxembourg*, aff. C-526/08, § 26 ; C.J.U.E., 10 juillet 2014, *Impresa Pizzarotti*, aff. C-213/13, § 58.

<sup>92</sup> E. CECI et F. LALLEMANT, « Le principe "*non bis in idem*" au regard de la récente jurisprudence européenne : évolution ou remise en question », *op. cit.*, p. 15.

<sup>93</sup> O. MICHIELS, *La jurisprudence de la Cour constitutionnelle en procédure pénale : le Code d'instruction criminelle remodelé par le procès équitable ?*, *op. cit.*, pp. 568-573.

<sup>94</sup> B. FRYDMAN, « Le dialogue international des juges et la perspective idéale d'une justice universelle », in *Le dialogue des juges*, coll. Les Cahiers de l'Institut d'études sur la justice, Bruxelles, Bruylant, 2007, pp. 155-156.

quate confrontation des idées<sup>95</sup>. Cette perméabilité témoigne d'une volonté de s'extirper d'un isolationnisme stérile pour s'ouvrir à une expérience nouvelle de discussions qui rencontre le souci de construire des principes transnationaux dont la portée et le contenu sont identiques, constituant de la sorte une garantie solide pour le citoyen européen.

**58.** Les arrêts récents sont encourageants et même si des ajustements seront encore nécessaires, il nous paraît clair que les deux hautes Cours doivent indéniablement poursuivre dans cette voie. N'est-ce pas, au demeurant, la volonté manifestée par la Cour de justice lorsque, dans une affaire *Menci* concernant les procédures mixtes, après avoir pris connaissance de l'arrêt *A et B c. Norvège*<sup>96</sup> de la Cour européenne des droits de l'homme, la Cour de Luxembourg admet elle aussi le cumul des poursuites et des sanctions administratives et pénales autorisé par une législation nationale pour autant que la charge supportée définitivement par le justiciable ne soit pas excessive par rapport à la gravité de l'infraction commise ?

**59.** La Cour européenne de droits de l'homme a, comme nous l'avons vu, déjà entrepris d'affiner les critères à mobiliser pour cerner la notion de « lien matériel et temporel ». S'il est vrai que cette notion n'a pas été retenue par la Cour de justice, à notre estime, il existait assurément un concours entre les deux hautes juridictions sur l'application du principe *non bis in idem* aux procédures parallèles.

Pour d'aucuns, cependant<sup>97</sup>, en permettant des limitations au droit de ne pas être poursuivi et/ou jugé deux fois pour les mêmes faits, par le recours à l'article 52, § 1<sup>er</sup>, de la Charte des droits fondamentaux, la Cour de justice ouvre une brèche dans l'application du principe *non bis in idem* beaucoup plus importante que la solution retenue par la Cour de Strasbourg, dans la mesure où elle reconnaît une marge d'appréciation aux États membres de l'Union européenne dans l'application de ce droit là où la Cour européenne des droits de l'homme reste maîtresse de l'appréciation de la complémentarité des procédures, comme le démontre d'ailleurs son arrêt *Jóhannesson c. Islande*. L'on peut toutefois se demander si cette crainte se réalisera concrètement en pratique dans la mesure où les procédures parallèles nous paraissent nécessairement nationales (c'est-à-dire concentrées dans un seul et même État), en sorte que la clause de *standstill* visée à l'article 52, § 3, de la Charte trouvera certainement à s'appliquer. Dans cette mesure, les États membres ne pourront donc pas accorder de protection moindre que celle envisagée par la Cour européenne des droits de l'homme.

<sup>95</sup> J. ALLARD et A. GARAPON, *Les juges dans la mondialisation : la nouvelle révolution du droit*, Paris, Seuil, 2005, p. 63.

<sup>96</sup> Cour eur. D.H., Gde ch., arrêt *A et B c. Norvège*, 15 novembre 2016, n<sup>os</sup> 24130/11 et 29758/11.

<sup>97</sup> L. MILANO, « Le principe *non bis in idem* devant la Cour de Luxembourg, vers un abaissement de la protection accordée au principe », *op. cit.*, pp. 173-175.

## Section 4

# Les implications de la jurisprudence européenne en droit belge

## Introduction

**60.** Les nouveaux enseignements des Cours européennes en matière de double poursuite étant posés, il reste à étudier dans quelle mesure les juridictions belges les ont reçus et interprétés<sup>98</sup>. C'est toutefois exclusivement au regard des lois « *Una via* » que nous ferons porter notre analyse.

En effet, à la lecture de l'arrêt de principe *A et B* de la Cour européenne des droits de l'homme, il nous est apparu<sup>99</sup> que cette jurisprudence pourrait chambouler le principe consacré par la loi « *Una via* » du 20 septembre 2012 dont le but est, entre autres, d'assurer aux dossiers de fraude fiscale un traitement unique entre la voie administrative ou la voie pénale.

Cette vision que nous avons qualifiée de « chamboulement », et qui fut taxée par d'aucuns de « pessimiste »<sup>100</sup>, ne l'était pas tant puisque le législateur a adoptée, le 5 mai 2019, une loi portant des dispositions diverses en matière pénale et en matière de cultes, et modifiant la loi du 28 mai 2002 relative à l'euthanasie et le Code pénal social. Cette législation a notamment pour objet de refonder la loi « *Una via* » sur la base des clarifications jurisprudentielles apportées par les Cours strasbourgeoise et luxembourgeoise en matière de procédures parallèles.

Nous nous attacherons, dès lors, pour planter le décor, à rappeler les lignes directrices de la loi « *Una via* » du 20 septembre 2012 ainsi que les critiques formulées à son encontre par la Cour constitutionnelle, avant d'examiner la loi « *Una via bis* » du 5 mai 2019.

## A. La réception de la jurisprudence européenne par les juridictions belges

**61.** Les juridictions belges ont rapidement considéré que des sanctions fiscales – telles des amendes ou des accroissements d'impôt – pouvaient être qualifiées de sanctions à caractère pénal et ce, en faisant application des « critères Engel » dégagés par la Cour européenne des droits de l'homme<sup>101</sup>. Dans ce contexte, elles ont également jugé qu'une sanction pénale et un accroissement

<sup>98</sup> O. MICHIELS, *La jurisprudence de la Cour constitutionnelle en procédure pénale : le Code d'instruction criminelle remodelé par le procès équitable ?*, op. cit., pp. 295-301.

<sup>99</sup> O. MICHIELS et G. FALQUE, « Le principe *non bis in idem* et les procédures mixtes : un camouflet infligé à la jurisprudence *Zolotoukhine* », op. cit., pp. 1076-1077.

<sup>100</sup> Voy. *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2017-2018, n° 54-2749/002, p. 247.

<sup>101</sup> Voy., par exemple, Cass., 25 mai 1999, *Pas.*, 1999, I, p. 307 (prise en compte de la nature et de l'ampleur des infractions); Cass., 12 décembre 2014, *Pas.*, 2014, p. 2897 (prise en considération de la fonction de la sanction).

d'impôt pouvaient viser des « faits qui sont en substance les mêmes », entraînant *de facto* l'application du principe *non bis in idem*<sup>102</sup>.

**62.** Cependant, dans un arrêt du 21 septembre 2017<sup>103</sup>, la Cour de cassation a fait explicitement application des jurisprudences *A et B* et *Jóhannesson* de la Cour européenne des droits de l'homme relative aux procédures mixtes. La cause concernait des fausses factures qui avaient donné lieu à l'application d'une cotisation supplémentaire et d'un accroissement à l'impôt des personnes physiques, d'une part, et à une amende en matière de T.V.A., d'autre part. La cour d'appel de Gand a considéré que la condition d'existence d'une seconde poursuite n'était pas satisfaite dans la mesure où les deux sanctions appliquées résultant d'un contrôle mené conjointement, la procédure administrative n'avait pas été engagée après que le contribuable ait été définitivement condamné aux amendes. La Cour de cassation n'a pas suivi cette position. Elle a, en effet, considéré que l'adage *non bis in idem* n'interdit pas que des procédures distinctes relatives à l'application d'une sanction fiscale soient menées en parallèle, à condition que ces procédures soient unies par un lien matériel et temporel suffisamment étroit.

**63.** Dans un arrêt du 22 novembre 2018<sup>104</sup>, la Cour de cassation – pour casser une décision prononcée par la cour d'appel de Bruxelles qui annulait une décision du conseil de la concurrence sur la base du principe *non bis in idem* – a retenu, en se fondant cette fois sur l'arrêt *Enzo Di Puma* de la Cour de justice de l'Union européenne, que « sans aucun doute raisonnable, [...] l'article 50 de la Charte ne fait pas obstacle à un cumul de poursuites pénales, au sens de cette disposition, fondées sur les mêmes faits, lors même que l'une d'elles aboutit à une décision définitive d'acquiescement, lorsque, en application de l'article 52, § 1<sup>er</sup>, de la Charte, dans le respect du principe de proportionnalité, de telles poursuites visent, en vue de la réalisation d'un objectif d'intérêt général, des buts complémentaires ayant pour objet des aspects différents du même comportement infractionnel ». La cour d'appel de Bruxelles n'avait, en effet, pas procédé à ce contrôle de proportionnalité.

Si le raisonnement de la Cour de cassation peut se revendiquer de l'arrêt *Enzo Di Puma*, il n'empêche que, dans cette même décision, la Cour de Justice n'a pas manqué d'observer que la poursuite d'une procédure de sanction administrative pécuniaire de nature pénale dépasserait manifestement ce qui est nécessaire afin de réaliser les objectifs de protection de l'intégrité des marchés financiers et de la confiance du public dans les instruments financiers dès lors

<sup>102</sup> Anvers, 3 juin 2014, R.G. n° 2013/AR/915; Bruxelles, 13 juin 2014, R.G. n° 2011/AR/1470; Anvers, 24 janvier 2017, R.G. n° 2012/AR/1592; Anvers, 14 février 2017, R.G. n° 2014/AR/768; Anvers, 20 mars 2018, R.G. n° 2016/AR/1738, note de K. JANSSENS, « BTW-boete van 200% en belastingverhoging van 200% kan, indanks "non bis in idem" », *Fisc. act.*, 2018, pp. 1-3.

<sup>103</sup> Cass., 21 septembre 2017, R.G. n° F15.0081; voy. aussi Liège, 22 novembre 2018, *Rev. dr. pén. entr.*, 2019, p. 193.

<sup>104</sup> Cass., 22 novembre 2018, *J.L.M.B.*, 2019, p. 1448.

qu'il existe un jugement pénal définitif de relaxe constatant l'absence d'éléments constitutifs de l'infraction. Et la Cour d'ajouter qu'« eu égard à une telle constatation, dotée de l'autorité de la chose jugée également à l'égard d'une telle procédure, la poursuite de cette dernière paraît être dépourvue de tout fondement ».

Ceci ne va pas sans rappeler la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme qui retient que « le dispositif d'un jugement d'acquiescement doit être respecté par toute autorité qui se prononce, de manière directe ou incidente, sur la responsabilité pénale de l'intéressé<sup>105</sup>. En somme, la présomption d'innocence signifie que si une accusation en matière pénale a été portée et que les poursuites ont abouti à un acquiescement, la personne ayant fait l'objet de ces poursuites est considérée comme innocente au regard de la loi et doit être traitée comme telle. Dans cette mesure, dès lors, la présomption d'innocence subsiste après la clôture de la procédure pénale, ce qui permet de faire respecter l'innocence de l'intéressé relativement à toute accusation dont le bien-fondé n'a pas été prouvé »<sup>106</sup>. Or, nous le savons, pour en revenir à l'arrêt de la Cour de cassation du 22 novembre 2018, l'article 52, § 3, de la Charte prévoit que dans la mesure où cette dernière contient des droits correspondant à des droits garantis par la Convention européenne des droits de l'homme, leur sens et leur portée sont les mêmes que ceux que leur confère ladite convention.

L'on suivra dès lors avec attention la position des deux Cours européennes lorsque des procédures parallèles se poursuivent après un jugement définitif d'acquiescement au pénal. Il est clair que si, en vue de la réalisation d'un objectif d'intérêt général, une sanction revêtant un caractère pénal est susceptible de se justifier pour des faits qui sont en substance les mêmes, il conviendra de revoir la portée qui a toujours été assignée à un jugement définitif d'acquiescement au pénal.

3.1

## B. La loi « *Una via* » du 20 septembre 2012

### 1. Les lignes directrices de la loi

**64.** La loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe « *Una via* » dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales – entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> novembre 2012 – énonce les règles à suivre en cas de violation d'une loi fiscale<sup>107</sup>.

<sup>105</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Vassilios Stavropoulos c. Grèce*, 27 septembre 2007, n° 35522/04.

<sup>106</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Kapetanios et autres c. Grèce*, 30 avril 2015, nos 3453/12, 42941/12 et 9028/13 ; Cour eur. D.H., Gde ch., *Allen c. Royaume-Uni*, 12 juillet, n° 25424/09, dans lequel on peut lire « la présomption d'innocence signifie que si une accusation en matière pénale a été portée et que les poursuites ont abouti à un acquiescement, la personne ayant fait l'objet de ces poursuites est considérée comme innocente au regard de la loi et doit être traitée comme telle ».

<sup>107</sup> Voy. également la circulaire n° 11/2012 du Collège des procureurs généraux près les cours d'appel du 22 octobre 2012, 37 p.; Fr. KONING, « Le principe *non bis in idem* et la loi du 20 septembre 2012 », *J.L.M.B.*,

Cette législation vise à coordonner l'approche de la fraude fiscale sur la base de la règle « *Una via* », en s'appuyant sur les principes de subsidiarité et *non bis in idem*. Pratiquement, le principe « *Una via* » implique qu'il faut choisir « une seule et unique voie », sachant que les dossiers de fraude peuvent être traités par la voie administrative ou la voie judiciaire.

**65.** Afin de déterminer quelle voie est la plus adaptée pour traiter un dossier concret révélant la violation d'une loi fiscale, une concertation<sup>108</sup> est organisée entre l'administration fiscale (le directeur régional ou le fonctionnaire qu'il désigne) et le ministère public, le cas échéant, en présence de la police, et ce, dans le respect des fonctions et de l'autonomie de chacun (ancien art. 29, al. 3, C.i.cr.)<sup>109</sup>.

En vertu du principe de subsidiarité, les cas de fraude fiscale les plus simples ou ceux qui ne requièrent pas de recourir aux moyens dont disposent les autorités judiciaires seront généralement traités par la voie administrative. Dans ce cas, l'administration fiscale établira le montant de la fraude et la sanctionnera au moyen de sanctions administratives.

En revanche, les dossiers de fraude fiscale grave et/ou organisée et/ou nécessitant des enquêtes policières et le recours à des moyens particuliers de recherche ou des mesures portant atteinte aux libertés individuelles justifiant une mise à l'instruction feront l'objet d'une procédure judiciaire. Si la voie judiciaire est choisie – c'est-à-dire si des poursuites sont exercées par le ministère public –, l'administration fiscale se limitera à établir et à enrôler les impôts, droits ou taxes éludés, sans toutefois appliquer de sanctions administratives<sup>110</sup>. En effet, lorsque le ministère public exerce l'action publique, l'exigibilité de la sanction administrative fiscale est suspendue et prend fin en cas de renvoi devant le tribunal correctionnel. En revanche, le prononcé d'une ordonnance de non-lieu par la chambre du conseil a pour effet de mettre un terme à la suspension de l'exigibilité de l'accroissement d'impôt ou de l'amende administrative<sup>111</sup>.

**66.** Par ailleurs, afin d'accroître l'effet dissuasif des amendes pénales fiscales, la loi du 20 septembre 2012 majore substantiellement les montants des amendes pénales pouvant être infligées en cas d'infraction fiscale et leur applique les

2013, pp. 581 et s.; Fr. KONING, « La loi *Una Via* et la suspension de l'exigibilité de la sanction administrative », *J.L.M.B.*, 2014, pp. 506 et s.

<sup>108</sup> Sur le rôle du ministère public lors de cette concertation, voy. la circulaire n° 11/2012 du Collège des procureurs généraux du 22 octobre 2012, laquelle est impérative pour tous les magistrats du ministère public.

<sup>109</sup> Voy. les anciens articles 461 à 463 du Code des impôts sur les revenus 1992, 74 à 74ter du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, 207septies du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, 133nomies du Code des droits de succession et 207nomies du Code des droits et taxes divers.

<sup>110</sup> Voy. l'ancien article 445 du Code des impôts sur les revenus 1992.

<sup>111</sup> M. PETIT, « Fraude fiscale : le contentieux fiscal est intégré dans la procédure pénale et le fiscal est imputé sur le pénal », *Droits d'enregistrement*, 2019, p. 23; voy. aussi A. LECOCQ et E. CECI, « Réforme *Una Via* : le dessus de l'iceberg », *Rev. dr. pén. entr.*, 2013, p. 19.



décimes additionnels, lesquels n'étaient auparavant pas applicables aux infractions fiscales<sup>112</sup>.

## 2. L'annulation partielle de la loi par la Cour constitutionnelle

**67.** La loi du 20 septembre 2012 a été attaquée en annulation en certaines de ses dispositions devant la Cour constitutionnelle.

**68.** Au terme d'un arrêt rendu le 3 avril 2014<sup>113</sup>, la Cour a considéré que la concertation préalable entre le ministère public et l'administration fiscale est compatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination, nonobstant le fait que la loi ne prévoit pas de critère de distinction permettant de déterminer qui sera poursuivi pénalement et qui sera sanctionné administrativement :

« B.3.3. Il ne saurait être reproché au législateur de ne pas avoir instauré une répartition, générale et abstraite, des types de fraude fiscale qui relèvent soit de la compétence de l'administration fiscale soit du ministère public. [...] »

B.6.1. La mise sur pied d'une procédure grâce à laquelle le ministère public et l'administration fiscale se concertent sur la voie répressive (pénale ou administrative) la plus adéquate à suivre dans un dossier particulier de fraude fiscale s'inscrit dans la marge d'appréciation que l'article 151, § 1<sup>er</sup>, de la Constitution reconnaît au législateur, d'autant plus que cette concertation, quelle qu'en soit l'issue, ne saurait empêcher le procureur du Roi de poursuivre pénalement les faits à propos desquels elle a été menée.

Inversement, le procureur du Roi n'est pas davantage tenu d'ouvrir une information judiciaire à l'égard des faits qui ont été portés à sa connaissance par l'administration fiscale au cours de la concertation organisée par la disposition attaquée. Par ailleurs, il dispose de la possibilité de mener ensuite les investigations nécessaires afin de corroborer, le cas échéant, les informations qui lui ont été transmises par l'administration fiscale et n'est donc pas dépendant de ces informations ».

**69.** En revanche, la Cour constitutionnelle a annulé les articles 3, 4 et 14 de la loi du 12 septembre 2012 en ce qu'ils n'interdisent pas l'engagement de poursuites pénales à l'encontre d'un contribuable qui a déjà été sanctionné par des peines administratives fiscales. En effet, la Cour rappelle que le contribuable ne peut plus être poursuivi pénalement pour des faits qui sont en substance identiques à ceux pour lesquels il a été condamné administrativement, les pour-

<sup>112</sup> L'objectif est de mettre ces amendes sur le même pied que les amendes que l'administration fiscale peut prononcer.

<sup>113</sup> C.C., arrêt n° 61/2014 du 3 avril 2014, *Rev. dr. pén. entr.*, 2014, p. 169 avec note de A. LECOCQ et E. CECI, « *Una Via* : la Cour constitutionnelle anoblit le "*non bis in idem*" »; voy. aussi Fr. KONING, « La loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe *una via* dans la répression des infractions fiscales, ou la transposition manquée du principe *non bis in idem* », in *Actualités de droit pénal et de procédure pénale*, coll. CUP, vol. 148, Bruxelles, Larcier, 2014, pp. 132-171 ; A. RISOPOULOS, « *Una via* après l'arrêt 61/2014 de la Cour constitutionnelle : et maintenant ? », *Rev. dr. pén. crim.*, 2015, p. 365.

suites pénales pouvant débiter dès la phase de l'information judiciaire. En effet, l'infliction, par une décision définitive, d'une amende ou d'un accroissement d'impôt présentant, comme en l'espèce, un caractère pénal doit nécessairement, en raison du principe *non bis in idem*, conduire à l'extinction des poursuites subséquentes dirigées contre la même personne et à propos de faits qui sont en substance identiques. Il découle de ce principe qu'une information judiciaire ne peut être ouverte. Si une telle information était déjà en cours, il appartiendrait au ministère public de la classer sans suite. Ce dernier ne peut plus saisir un juge d'instruction. Si une instruction judiciaire était déjà en cours, il appartiendrait à la juridiction d'instruction d'y mettre fin par une décision de non-lieu. Les juridictions de fond ne peuvent plus être saisies et si elles l'étaient déjà, elles ne pourraient que constater l'irrecevabilité ou l'extinction de l'action publique. En revanche, si des faits nouveaux apparaissaient, après que la sanction administrative a acquis un caractère définitif, indiquant que l'ampleur de la fraude est plus vaste que celle découverte à l'origine, le principe *non bis in idem* ne s'opposerait pas à ce que des poursuites pénales soient intentées à l'égard du contribuable concerné, pour autant qu'il ne s'agisse pas de faits en substance identiques à ceux pour lesquels il a fait l'objet de la sanction administrative<sup>114</sup>.

### C. La loi « *Una via bis* » du 5 mai 2019

#### 1. La genèse de la loi

70. Par la proposition de loi du 15 mars 2019<sup>115</sup> – qui a donné lieu à la loi « *Una via bis* » du 5 mai 2019 – le législateur a entendu remédier à l'annulation, par la Cour constitutionnelle, le 3 avril 2014, des articles 3, 4 et 14 de la loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe « *Una via* » dont nous venons de parler. À cette occasion, les parlementaires n'ont pas manqué d'observer que la Cour européenne des droits de l'homme, au même titre que la Cour de justice de l'Union européenne, a, depuis quelques années, drastiquement nuancé la signification de l'élément « *bis* » en admettant que le principe *non bis in idem* n'exclut pas l'existence des procédures administratives et pénales connexes ainsi que des sanctions combinées pour autant qu'elles forment un tout cohérent. Dans ce contexte, la proposition de loi a voulu intégrer cette nouvelle jurisprudence, en renforçant le mécanisme de la concertation prévu par la loi du 20 septembre 2012 dans l'optique de le rendre plus efficace. Il a, par ailleurs, été prévu que le système envisagé serait organisé sur la base, d'une part, du principe de subsidiarité (qui veut que les moyens d'enquête du pouvoir judiciaire soient mobilisés seulement si les moyens légaux de l'administration fiscale ne suffisent pas pour s'attaquer à la fraude fiscale) et, d'autre part, du principe *non bis in idem*<sup>116</sup>.

<sup>114</sup> O. MICHELS, *La jurisprudence de la Cour constitutionnelle en procédure pénale: le Code d'instruction criminelle remodelé par le procès équitable ?*, op. cit., p. 299.

<sup>115</sup> *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2018-2019, n° 54-3515/005.

<sup>116</sup> *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2018-2019, n° 54-3515/001, pp. 6-7.

## 2. Les lignes directrices de la loi

### a) *Le nouvel article 29 du Code d'instruction criminelle : du fisc au ministère public*

**71.** L'article 3 de la loi du 5 mai 2019 procède à une réécriture partielle de l'article 29 du Code d'instruction criminelle, et entrera en vigueur à la date fixée par le Roi et au plus tard le 1<sup>er</sup> janvier 2020<sup>117</sup>.

#### 1° L'ARTICLE 29, § 1<sup>ER</sup> : LA DÉNONCIATION D'UNE INFRACTION AU MINISTÈRE PUBLIC

**72.** L'article 29, § 1<sup>er</sup>, du Code d'instruction criminelle reprend les alinéas 1<sup>er</sup> et 4 de l'ancienne mouture de l'article, et est libellé comme suit :

«Toute autorité constituée, tout fonctionnaire ou officier public et, pour le secteur des prestations familiales, toute institution coopérante au sens de la loi du 11 avril 1995 visant à instituer “la charte” de l'assuré social qui, dans l'exercice de ses fonctions acquerra la connaissance d'un crime ou d'un délit, sera tenu de donner avis sur-le-champ au procureur du Roi près le tribunal dans le ressort duquel ce crime ou ce délit aura été commis ou dans lequel l'inculpé pourrait être trouvé, et de transmettre à ce magistrat tous les renseignements, procès-verbaux et actes qui y sont relatifs.

Les fonctionnaires qui, sur la base de la loi du 15 septembre 2013 relative à la dénonciation d'une atteinte suspectée à l'intégrité dans une autorité administrative fédérale par un membre de son personnel, ont recours au système de dénonciation, sont dispensés de l'obligation visée à l'alinéa 1<sup>er</sup> ».

#### 2° L'ARTICLE 29, § 2 : LA DÉNONCIATION D'UNE INFRACTION PAR L'ADMINISTRATION FISCALE AU MINISTÈRE PUBLIC

**73.** L'article 29, § 2, nouveau du Code d'instruction criminelle est libellé de manière analogue à l'ancien article 29, alinéa 2. Il trouve son origine dans la «Charte du contribuable», soit dans la loi du 4 août 1986 portant des dispositions fiscales. Il a une fonction de filtre dès lors que la dénonciation d'une infraction par l'administration fiscale au ministère public ne pourra intervenir que moyennant l'autorisation du conseiller général ou du fonctionnaire assimilé :

«Les fonctionnaires de l'Administration générale de la Fiscalité, de l'Administration générale de la Perception et du Recouvrement, de l'Administration générale de la Documentation patrimoniale, de l'Administration générale de l'Inspection Spéciale des Impôts ou le fonctionnaire compétent à cet effet en cas de fiscalité régionale ou locale ne peuvent, sans autorisation du conseiller général dont ils dépendent ou du fonctionnaire assimilé, porter à la connais-

<sup>117</sup> Art. 200 de la loi du 5 mai 2019.

sance du procureur du Roi les faits pénalement punissables aux termes des lois fiscales et des arrêtés pris pour leur exécution ».

74. L'autorisation requise en vertu de laquelle des fonctionnaires de l'administration fiscale peuvent dénoncer au procureur du Roi des faits pour lesquels les lois fiscales et les arrêtés pris en vue de l'exécution de celles-ci prévoient des peines, n'est soumise à aucune forme ou règle spéciale de preuve<sup>118</sup>.

75. Par ailleurs, il ressort du libellé de l'article 29, § 2, du Code d'instruction criminelle que le ministère public ne peut pas engager de poursuites pour des délits fiscaux si les faits sont venus à sa connaissance à la suite d'une plainte ou d'une dénonciation d'un fonctionnaire dépourvu de l'autorisation requise<sup>119</sup>. À ce propos, la Cour de cassation a jugé que « la dénonciation sur autorisation préalable est une condition de recevabilité de l'action publique, ce qui implique la présence d'une pièce authentique et donc signée au moment où l'action publique est mise en mouvement ; l'absence de dénonciation signée ne peut être régularisée une fois l'action publique mise en mouvement ; l'autorisation d'établir la dénonciation constitue, en outre, une garantie contre tout abus susceptible d'être commis par des fonctionnaires subalternes, de sorte que cette dénonciation n'est régulière que lorsqu'elle est couverte par le directeur régional compétent ; la signature du fonctionnaire qui a établi la dénonciation est requise pour vérifier son identité et savoir s'il était placé sous l'autorité hiérarchique du directeur régional qui a accordé l'autorisation par sa signature ; ainsi, ces signatures sont des formalités substantielles destinées à garantir la régularité de la dénonciation ». La Cour de cassation a néanmoins précisé que « la dénonciation, même si elle n'a pas été signée par le fonctionnaire de l'administration fiscale qui l'a établie, est valable lorsque les pièces de la procédure ou des témoignages permettent d'identifier le fonctionnaire ayant fait la dénonciation et d'établir que ce dernier disposait, à cet effet, de l'autorisation préalable du directeur régional dont il dépend »<sup>120</sup>. S'agissant d'une formalité substantielle, l'absence de dénonciation de l'infraction par l'administration fiscale ne semble pas devoir entraîner l'irrecevabilité des poursuites, l'article 32 du titre préliminaire du Code de procédure pénale (soit le « test Antigone ») pouvant « sauver » l'irrégularité procédurale constatée<sup>121</sup>.

<sup>118</sup> Cass., 19 avril 1994, *Pas.*, 1994, I, p. 382.

<sup>119</sup> Cass., 19 janvier 2016, *Fiscologue*, 2016, p. 12.

<sup>120</sup> Cass., 27 mars 2018, *Fiscologue*, 2018, p. 11.

<sup>121</sup> Liège (6<sup>e</sup> ch.), 27 avril 2006, *J.L.M.B.*, 2006, p. 1768.

3° L'ARTICLE 29, § 3 : LA DÉNONCIATION OBLIGATOIRE D'UNE INFRACTION  
PAR L'ADMINISTRATION FISCALE AU MINISTÈRE PUBLIC  
ET LA CONCERTATION ENTRE CES DEUX « AUTORITÉS »

76. L'article 29, § 3, nouveau du Code d'instruction criminelle remplace l'ancien article 29, alinéa 3. Il est rédigé de la manière suivante :

« Sans préjudice de l'application du paragraphe 2, le conseiller général de l'Administration générale de la Fiscalité, de l'Administration générale de la Perception et du Recouvrement, de l'Administration générale de la Documentation patrimoniale et de l'Administration générale de l'Inspection spéciale des Impôts ou le fonctionnaire qu'il désigne ou le fonctionnaire compétent à cet effet en cas de fiscalité régionale ou locale *dénonce*<sup>122</sup> au procureur du Roi les faits dont l'examen fait apparaître des *indices sérieux de fraude fiscale grave, organisée ou non*<sup>123</sup>, qui constituent des infractions pénales aux termes des lois fiscales et des arrêtés pris pour leur exécution.

Le procureur du Roi se concerta à cet égard avec les fonctionnaires visés à l'alinéa 1<sup>er</sup> *dans le mois*<sup>124</sup> de leur réception. Il peut inviter les services de police compétents à participer à cette concertation.

Sur la base de la concertation, le procureur du Roi décide pour quels faits décrits dans le temps et dans l'espace il exercera l'action publique et en fait part au conseiller général compétent ou au fonctionnaire compétent à cet effet en cas de fiscalité régionale ou locale par écrit et au plus tard *dans les trois mois*<sup>125</sup> de la dénonciation initiale visée à l'alinéa 1<sup>er</sup> ».

77. Cette disposition prévoit que les dossiers dont l'examen fait apparaître des indices sérieux de fraude fiscale grave répondant aux critères définis par le Roi doivent faire l'objet d'une dénonciation au procureur du Roi. Cette dénonciation est donc obligatoire en cas de fraude fiscale grave.

78. Par ailleurs, le législateur impose une concertation obligatoire entre le ministère public, l'administration fiscale et, le cas échéant, la police sur les dossiers qui ont été dénoncés par l'administration fiscale. La concertation dépend, par conséquent, de la nature de la fraude fiscale en cause : elle est obligatoire en cas de fraude fiscale grave, organisée ou non, facultative – elle n'est pas prévue mais elle ne paraît pas davantage interdite par la loi – dans les cas de fraude fiscale « simple ».

L'article 29, § 3, alinéa 3, du Code d'instruction criminelle prévoit, en outre, des délais dans la mesure où la concertation doit avoir lieu dans le mois de la dénonciation. Il s'agit toutefois de simples délais de rigueur dès l'instant où il n'existe aucune sanction en cas de non-respect. Ce faisant, le législateur semble

<sup>122</sup> C'est nous qui soulignons.

<sup>123</sup> *Ibid.*

<sup>124</sup> *Ibid.*

<sup>125</sup> *Ibid.*

clairement indiquer que sa volonté est que la procédure puisse être menée sans retard et avec diligence.

**79.** Lors des discussions parlementaires, un député a reproché l'absence de précisions sur l'organisation pratique de cette concertation (qui la préside ? un procès-verbal est-il dressé ? des décisions formelles sont-elles prises ? les parties ont-elles accès aux documents utilisés ?). Il s'est également demandé s'il n'était pas opportun de prévoir la participation d'autres services que la police<sup>126</sup>. À ces questionnements, le représentant du Collège des procureurs généraux a répondu que « [l]a concertation se déroule de manière peu formaliste, dans le sens où chaque arrondissement organise la concertation en fonction des besoins. Normalement, les réunions de concertation font l'objet de procès-verbaux sommaires. Comme cela concerne la politique criminelle, ces procès-verbaux ne font pas partie du dossier public »<sup>127</sup>. La transparence de la procédure ne semble dès lors franchement pas être de mise.

**80.** À l'issue de la concertation, le ministère public reste libre de poursuivre ou non (il a donc priorité), sa décision devant intervenir dans les trois mois de la dénonciation originale<sup>128</sup>. L'objectif est d'éviter les doubles poursuites ou, à tout le moins, de les intégrer. Lors des travaux préparatoires, le ministre a précisé que la décision du ministère public de ne pas poursuivre n'est pas irrévocable dans la mesure où elle « peut être modifiée si et dans la mesure où de nouveaux éléments justifiant une poursuite sont révélés »<sup>129</sup>.

**81.** Dans son avis, le Conseil d'État a suggéré de compléter l'article 29, § 3, du Code d'instruction criminelle d'une disposition qui, dans l'attente de la concertation, réglerait les conséquences de la dénonciation sur l'exécution de l'action de l'administration. Cet avis n'a pas été suivi par le législateur, lequel a considéré que « tant que la concertation n'a pas eu lieu et que le procureur du Roi n'a pas décidé de poursuivre les faits dans les délais prescrits, l'administration est libre de poursuivre la procédure administrative »<sup>130</sup>.

**82.** Enfin, lors de son audition, le professeur Maus a fustigé le fait qu'aucune concertation n'ait été prévue lorsqu'une plainte du chef de fraude fiscale grave, organisée ou non, est déposée directement au parquet ou dans les mains du juge d'instruction. À son estime, cette omission est une source d'inégalité de traitement non justifiée dans la mesure où l'origine de la plainte ne doit, en

<sup>126</sup> *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2018-2019, n° 54-3515/005, p. 30.

<sup>127</sup> *Ibid.*, p. 83.

<sup>128</sup> Les articles 207*nonies* du Code des droits et taxes divers, 133*nonies* du Code des droits de succession, 207*septies* du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, 74 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée et 460 du Code des impôts sur les revenus de 1992, tels qu'insérés ou modifiés par la loi du 5 mai 2019, prévoient que « Le ministère public décide d'intenter ou non les poursuites pénales des faits dont il a pris connaissance au cours de la concertation visée à l'article 29, § 3, alinéa 2, du Code d'instruction criminelle, dans les 3 mois de la dénonciation initiale visée à l'article 29, § 3, alinéa 1<sup>er</sup> ».

<sup>129</sup> *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2018-2019, n° 54-3515/005, p. 30.

<sup>130</sup> *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2018-2019, n° 54-3515/001, p. 8.

réalité, jouer aucun rôle<sup>131</sup>. Il n'en demeure pas moins que le droit commun de la procédure pénale confère à la partie publique l'opportunité des poursuites et que, quand bien même il y aurait concertation, le ministère public conserve ce pouvoir. Par ailleurs, sur un plan purement civil, l'article 4*bis* du Code d'instruction criminelle, combiné avec l'article 29*bis* du même Code, autorise l'administration fiscale, pour les fraudes en matière d'impôts directs ou indirects, à intervenir en cas de poursuites et à faire statuer sur la base imposable. Dès lors, si ce n'est l'évitement de l'exercice d'une action publique, le justiciable ne paraît pas être victime d'un traitement discriminatoire.

#### 4° L'ARTICLE 29, § 4 : LA DÉTERMINATION DES CAS DE FRAUDE FISCALE GRAVE

**83.** L'article 29, § 4, nouveau du Code d'instruction criminelle stipule que :

« Le Roi fixe les critères auxquels répondent les faits visés au paragraphe 3, par un arrêté délibéré en Conseil des ministres ».

C'est donc au pouvoir exécutif qu'il appartient de définir les critères qui permettent d'identifier les faits de fraude fiscale grave, organisée ou non<sup>132</sup>. Les travaux préparatoires en dressent toutefois une liste non exhaustive<sup>133</sup> :

- les faits qui se caractérisent par leur caractère sérieux et organisé ;
- les faits pour lesquels il existe des indices sérieux qu'ils sont connexes à des infractions de droit commun comportant un volet financier, économique, fiscal ou social grave ou des éléments sérieux de corruption ;
- les faits pour lesquels les actes d'information incluent une mesure contraignante ;
- les faits pour lesquels il existe des indices sérieux qu'ils servent à financer les activités d'un groupe terroriste ou d'une activité criminelle.

Cette délégation au Roi a été choisie afin de permettre une certaine flexibilité, laquelle est notamment destinée à permettre une incorporation aisée des nouveaux phénomènes de fraude dans la définition<sup>134</sup>. Il est, en effet, plus facile de modifier un arrêté royal qu'une loi.

**84.** Le fait d'habiliter le Roi à définir la fraude fiscale grave, organisée ou non, a été vivement critiqué par certains auteurs qui estiment que cette habilitation est contraire aux articles 12 et 14 de la Constitution qui consacrent le principe de légalité.

Leurs contradicteurs leur objecteront sans doute que l'absence de définition légale de la fraude fiscale grave n'a pas été censurée par la Cour constitutionnelle. En effet, dans son arrêt n° 13/2015 du 5 février 2015, cette dernière a considéré que « [m]ême si elles laissent au juge un large pouvoir d'appréciation,

<sup>131</sup> *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2018-2019, n° 54-3515/005, pp. 88-89.

<sup>132</sup> À notre connaissance, un tel arrêté royal n'a pas encore été adopté.

<sup>133</sup> *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2018-2019, n° 54-3515/001, p. 9.

<sup>134</sup> *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2018-2019, n° 54-3515/005, p. 73.

les dispositions attaquées ne lui confèrent pas un pouvoir autonome d'incrimination qui empiéterait sur les compétences du législateur. En effet, le législateur peut, sans violer le principe de légalité, charger le juge d'apprécier le degré de gravité à partir duquel un comportement punissable conduit à une aggravation de la peine. Compte tenu de la diversité des situations susceptibles de se présenter en pratique, le juge doit apprécier la gravité du comportement punissable, non pas en fonction de conceptions subjectives qui rendraient imprévisible l'application des dispositions attaquées, mais en prenant en considération des éléments objectifs et en tenant compte des circonstances propres à chaque affaire et de l'interprétation restrictive qui prévaut en droit pénal [...] Les dispositions attaquées permettent dès lors à l'auteur d'une fraude fiscale de savoir de manière suffisante quelle sera la conséquence pénale de son comportement»<sup>135</sup>. Cette jurisprudence a été confirmée dans un arrêt du 26 mars 2015<sup>136</sup>. Au demeurant, en matière pénale, le principe de légalité ne va pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même chaque aspect de l'incrimination. Une délégation au Roi n'est, en effet, pas contraire à ce principe pour autant que l'habilitation soit définie de manière suffisamment précise et porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels sont fixés préalablement par le législateur<sup>137</sup>.

**85.** Dans une direction diamétralement opposée à la doctrine précitée, le professeur Maus, auditionné au Parlement, a indiqué qu'à ses yeux il serait préférable de charger le Collège des procureurs généraux de fixer les critères dès lors que «le recours à un arrêté royal offre moins de souplesse, étant donné que le processus décisionnel se déroule au niveau politique»<sup>138</sup>.

Il est vrai que la pratique des directives de politique criminelle, qui peut s'appuyer sur l'article 143ter du Code judiciaire, n'a pas été invalidée par la Cour constitutionnelle<sup>139</sup>. Selon cette dernière, les directives visées par cette disposition peuvent contenir des modalités et des critères généraux pour l'exécution de la politique de recherche et de poursuite. Elles ne peuvent cependant conduire à la neutralisation d'une loi ou impliquer que le ministre de la Justice exerce un droit d'injonction négatif individuel<sup>140</sup>.

Il n'en demeure pas moins que cette façon de procéder, qui octroie un rôle non négligeable au parquet pour tracer la configuration d'une incrimination, paraît, sur le plan démocratique, pour le moins gênante<sup>141</sup>.

<sup>135</sup> C.C., arrêt n° 13/2015 du 5 février 2015.

<sup>136</sup> C.C., arrêt n° 41/2015 du 26 mars 2015.

<sup>137</sup> C.C., arrêt n° 37/2010 du 22 avril 2010; C.A., arrêt n° 202/2004 du 21 décembre 2004; arrêt n° 114/98 du 18 novembre 1998; arrêt n° 71/2006 du 10 mai 2006; arrêt n° 137/2005 du 19 juillet 2005; arrêt n° 27/2005 du 2 février 2005; voy. aussi B. PASTRE-BELDA, «La Cour européenne des droits de l'homme, entre promotion de la subsidiarité et protection effective des droits», *Rev. trim. dr. h.*, 2013, pp. 265-272.

<sup>138</sup> *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2018-2019, n° 54-3515/005, p. 88.

<sup>139</sup> C.A., arrêt n° 52/97 du 14 juillet 1997, *J.T.*, 1997, p. 660; arrêt n° 55/97 du 17 septembre 1997.

<sup>140</sup> *Voy. Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 1996-1997, n° 49-0867/6, p. 4.

<sup>141</sup> *Voy. O. MICHELS, La jurisprudence de la Cour constitutionnelle en procédure pénale : le Code d'instruction criminelle remodelé par le procès équitable?, op. cit.*, pp. 98-99 qui cite Y. CARTUYVELS, «Légalité pénale, délégation



86. Lors de son audition pendant les travaux préparatoires, le représentant du Collège des procureurs généraux a, quant à lui, indiqué que la marge d'appréciation du conseiller général serait moindre dès lors qu'en présence d'indices sérieux de fraude fiscale grave, le dossier devrait obligatoirement être transmis à des fins de concertation. Il a toutefois immédiatement nuancé son propos en ajoutant que cela dépendrait au fond de la manière dont les critères servant à apprécier l'existence d'une fraude fiscale grave seraient fixés. En effet, si l'arrêt royal est très vague (voire s'il n'y en a pas), la marge d'appréciation du conseiller général sera suffisante, mais sans toutefois pouvoir garantir une politique plus cohérente et plus uniforme (ce qui porte incontestablement atteinte à la sécurité juridique et à l'égalité entre les justiciables)<sup>142</sup>.

#### 5° L'ARTICLE 29, § 5 : LA CONCERTATION STRATÉGIQUE

87. L'article 29, § 5, nouveau du Code d'instruction criminelle dispose que :

« Deux fois par an, le procureur général qui est chargé de la criminalité en matière économique, financière et fiscale au sein du Collège des procureurs généraux rencontre les autorités fiscales et la police fédérale afin d'identifier les mécanismes de fraude fiscale, grave ou organisée, qui nécessitent une attention particulière ».

88. Cette concertation stratégique organisée deux fois par an permet de répondre à la recommandation n° 128 du rapport de la Commission spéciale « Fraude fiscale internationale/Panama Papers » du 31 octobre 2017 qui préconise une consultation stratégique (soit *in abstracto*) relative aux nouveaux « phénomènes de fraude » dont le parquet ou le S.P.F. Finances ont connaissance<sup>143</sup>. L'objectif de telles concertations est simple : adopter une stratégie de lutte commune contre ces phénomènes<sup>144</sup>.

#### b) *Le nouvel article 29bis du Code d'instruction criminelle : du ministère public au fisc*

#### 1° LA TRANSMISSION D'INFORMATIONS À L'ADMINISTRATION FISCALE PAR LE PARQUET

89. L'article 4 de la loi du 5 mai 2019 insère un article 29bis dans le Code d'instruction criminelle relatif à la transmission, par le ministère public, d'infor-

au juge et habilitation de l'exécutif: le jeu pluriel des sources du droit pénal», in *Les sources du droit révisitées*, vol. 2, Normes internes infraconstitutionnelles, Limal, Anthemis, 2012, pp. 93-94.

<sup>142</sup> *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2018-2019, n° 54-3515/005, p. 83.

<sup>143</sup> *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2017-2018, n° 54 2749/001, p. 99.

<sup>144</sup> *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2018-2019, n° 54-3515/005, p. 74.

mations à l'administration fiscale afin que celle-ci puisse faire son travail de redressement fiscal :

« Si une enquête pénale révèle des indices de fraude en matière d'impôts directs ou indirects, le procureur du Roi en informe le ministre des Finances ou le service qu'il désigne et accorde consultation et copie sauf si l'accès au dossier et la prise de copie du dossier risquent de compromettre des enquêtes pénales en cours ».

**90.** Les travaux préparatoires enseignent que cette nouvelle disposition se base sur l'article 2 de la loi du 28 avril 1999 complétant, en ce qui concerne la lutte contre la fraude fiscale, l'arrêté royal n° 185 du 9 juillet 1935 sur le contrôle des banques et le régime des émissions de titres et valeurs et la loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurances : « Les officiers du ministère public près les cours et tribunaux qui sont saisis d'une information, dont l'examen fait apparaître des indices de fraude en matière d'impôts directs ou indirects, en informeront immédiatement le Ministre des Finances ».

Cette loi, qui sera abrogée une fois que la loi du 5 mai 2019 entrera en vigueur<sup>145</sup>, prévoyait que lorsque les renseignements recueillis dans le cadre d'une information judiciaire font apparaître des indices de fraude fiscale, le procureur du Roi doit les dénoncer au service de coordination anti-fraude<sup>146</sup> (ci-après CAF).

Pour la cohérence du dispositif « *Una via* », le législateur a considéré qu'il était préférable de déplacer cette disposition – remaniée – dans le Code d'instruction criminelle là où elle trouve mieux sa place. L'article 29bis du Code d'instruction présente toutefois quelques différences par rapport à l'article 2 précité :

- il fait référence à l'enquête pénale et plus seulement à l'information (intégration de l'instruction) ;
- il fait référence au procureur du Roi et plus aux officiers du ministère public près les cours et tribunaux (amélioration terminologique) ;
- il remplace les mots « ministre des Finances » par les mots « ministre des Finances ou le service qu'il désigne ». Outre d'intégrer les ministres des Finances des entités fédérées, cette modification a pour objectif de rendre la communication entre le ministère public et le Service CAF plus souple, d'une part, et de répondre globalement à la recommandation n° 124 du rapport de la Commission spéciale Fraude fiscale internationale/Panama Papers, d'autre part ;
- il prévoit que le procureur du Roi accorde l'accès et la copie du dossier au ministre des Finances ou au service qu'il désigne, sauf lorsque cet accès et cette prise de copie risquent de compromettre des enquêtes pénales en

<sup>145</sup> Soit à la date fixée par le Roi et au plus tard le 1<sup>er</sup> janvier 2020 (art. 200 de la loi du 5 mai 2019).

<sup>146</sup> Le CAF est un service autonome qui dépend directement de l'administrateur général de l'Administration générale de l'Inspection spéciale des impôts, mais qui ne fait pas partie de l'administration centrale de celle-ci.

cours. Selon les travaux parlementaires, il faut, à ce propos, se référer aux motifs de rejet visés à l'article 21*bis* du Code d'instruction criminelle<sup>147</sup>.

91. Cette obligation d'information faite au procureur du Roi s'inscrit parfaitement dans l'optique des procédures parallèles, telles qu'elles sont envisagées par la Cour européenne des droits de l'homme et la Cour de justice de l'Union européenne, qui autorise que le contentieux fiscal se poursuive conjointement à la procédure pénale sans qu'il ne puisse être soutenu, s'il devait y avoir une sanction administrative, qu'il existe *ipso facto* une violation du principe *non bis in idem*.

## 2° LES PROCÉDURES PARALLÈLES

### i) Les principes

92. L'article 29*bis*, alinéa 2, du Code d'instruction criminelle, introduit par l'article 4 de la loi du 5 mai 2019, énonce que :

« Lorsque l'administration fiscale établit des impôts incluant les centimes et décimes additionnels, les accroissements et les amendes administratives et fiscales pour des infractions visées à l'alinéa 1<sup>er</sup>, cela ne constitue pas une entrave à l'action publique dans la mesure où le traitement fiscal et pénal des faits font partie d'un tout cohérent d'un point de vue temporel et matériel ».

93. Cette disposition – qui fait référence au « tout cohérent d'un point de vue temporel et matériel » – se revendique très clairement de la jurisprudence européenne relative à l'application du principe *non bis in idem* dans les hypothèses de procédures parallèles.

« Le législateur entend souligner ce “tout cohérent d'un point de vue temporel et matériel” par l'instauration d'un “principe d'intégration” et d'un “principe d'imputation” dans les cas où l'action publique est intentée »<sup>148</sup>. Le principe d'intégration signifie que « le contentieux actuel, dans le cadre duquel, après une procédure pénale, une procédure fiscale distincte peut encore être suivie [à la suite de l'enrôlement de l'impôt] [est] remplacé par une procédure unique devant la juridiction pénale »<sup>149</sup>, tandis que le principe d'imputation implique que le juge pénal tient compte, dans la fixation de la peine, des amendes admi-

<sup>147</sup> La consultation ou la prise de copie du dossier ou de certaines pièces peut être refusée si les nécessités de l'information le requièrent, si la consultation présente un danger pour les personnes ou porte gravement atteinte à leur vie privée, si le requérant ne justifie pas d'un motif légitime à la consultation du dossier, si le dossier ne contient que la déclaration ou la plainte, dont le requérant ou son avocat a déjà reçu une copie, si l'affaire a été mise à l'instruction ou si le requérant a été renvoyé devant une juridiction de jugement ou a été cité ou convoqué par procès-verbal.

<sup>148</sup> Chr. BUYSSE, « Fraude fiscale : le contentieux fiscal est intégré dans la procédure pénale », *Fiscologue*, 2019, p. 4.

<sup>149</sup> *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2018-2019, n° 54-3515/001, p. 11 et p. 160 et *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2018-2019, n° 54-3515/005, p. 6 cités par C.a, *op. cit.*, pp. 4-5.

nistratives et des accroissements d'impôts dus afin d'éviter que le condamné soit soumis à une peine déraisonnablement lourde<sup>150</sup>.

*ii) Le principe d'intégration : le nouvel article 4bis du titre préliminaire du Code d'instruction criminelle*

**94.** L'article 83 de la loi du 5 mai 2019 introduit un article *4bis* – dont l'entrée en vigueur est prévue le 1<sup>er</sup> janvier 2020 – dans le titre préliminaire du Code d'instruction criminelle. Il est libellé comme suit :

« Si l'action publique est intentée pour les faits visés aux articles 29, §§ 2 et 3, et *29bis*, du Code d'instruction criminelle, le juge pénal prend connaissance, outre de l'action publique, de l'action civile en vue du paiement des impôts, additionnels, accroissements, amendes administratives et fiscales et accessoires y afférents. Cette action civile se rapporte à une action autonome dans laquelle l'administration fiscale compétente intervient dans l'affaire pénale.

Dès que l'action civile est pendante devant le juge pénal, les procédures devant les tribunaux civils, qui concernent la même action, prennent fin et sont poursuivies devant le juge pénal.

L'administration fiscale compétente est informée au moins deux mois auparavant de la fixation devant la juridiction de jugement ».

**95.** Cet article trouve son origine dans les recommandations formulées par la Commission spéciale « Fraude fiscale internationale/Panama Papers » qui préconisent d'intégrer le contentieux fiscal dans la procédure pénale. Pour ce faire, la Commission spéciale suggère trois pistes d'action. Premièrement, la possibilité pour l'administration fiscale de se constituer partie civile devant le juge répressif afin d'obtenir un titre de taxation. Deuxièmement, la soumission de la contestation de l'action fiscale après réclamation au juge pénal lorsque les faits qui ont donné lieu à l'imposition complémentaire sont identiques à ceux qui font l'objet des poursuites pénales. Troisièmement, l'interdiction de confisquer l'avantage patrimonial fiscal dans la mesure où la créance fiscale est déclarée fondée et a donné lieu à un paiement effectif de l'impôt<sup>151</sup>.

**96.** Il est des cas où le juge répressif se substitue au juge civil naturellement compétent et statue sur l'action en paiement des droits éludés.

La Cour de cassation observe, par exemple, que l'action en recouvrement des droits éludés introduite par l'administration du chef de contravention, fraude ou délit, visée aux articles 281 et 282 de la loi générale du 18 juillet 1977 sur les douanes et accises, est une action civile concomitante de l'action publique qui trouve directement son fondement dans la loi imposant l'obligation de paiement des droits, de sorte que le juge pénal, même en cas d'acquiescement ou d'extinction de l'action publique par la prescription, est appelé à se prononcer

<sup>150</sup> Voy. *infra*, iii).

<sup>151</sup> Cette recommandation a également été suivie par la loi du 5 mai 2019 (voy. note subpaginale n° 115).

sur cette action et, partant, doit, en vertu de l'article 266, § 1<sup>er</sup>, de la loi générale sur les douanes et accises, lorsqu'il constate que des droits ont été éludés dans le cadre des infractions poursuivies, condamner solidairement les délinquants et leurs complices ainsi que les personnes responsables de l'infraction au paiement des droits éludés. De ce fait, le juge pénal ne viole ni le principe de légalité ni le principe général du droit relatif à la personnalité des peines<sup>152</sup>.

**97.** L'article 4*bis* du titre préliminaire du Code d'instruction criminelle va toutefois beaucoup plus loin qu'en matière de douanes et accises puisqu'il prévoit que le juge répressif est compétent pour connaître des réclamations qui portent sur l'imposition qui trouve son origine dans les faits qui ont donné lieu à des poursuites. Il s'ensuit que le juge pénal est tenu de statuer sur l'action « civile », qui est accessoire à l'action publique intentée à la suite d'une dénonciation faite par l'administration fiscale<sup>153</sup> ou qui fait suite à une dénonciation à cette administration en application de l'article 29*bis* du Code d'instruction criminelle, relative au paiement des impôts, additionnels, accroissements, amendes administratives et fiscales et accessoires y afférents.

Cette action de l'administration fiscale est une action autonome, fondée sur la législation fiscale. Elle oblige le juge répressif à statuer nonobstant un acquittement au pénal<sup>154</sup>. En effet, dans la mesure où l'action de l'administration fiscale doit être distinguée de l'action classique d'une partie civile, elle n'est pas liée à l'action publique, en sorte que la décision qui s'y rapporte ne dépend pas de l'autorité de la chose jugée au pénal. Il a été dit dans les travaux préparatoires que lorsque le fisc intervient au procès pénal, il ne revêt pas la casquette de partie civile, mais bien celle de partie intervenante<sup>155</sup>.

**98.** Lors de ces mêmes travaux préparatoires, il a également été indiqué que l'intention du législateur était que la décision définitive du juge pénal concernant l'action autonome de l'administration fiscale ait valeur de titre exécutoire au moyen duquel cette dernière pourrait réclamer le paiement de la dette d'impôt, sans devoir enrôler ce dernier ; en outre, s'il y a déjà eu un enrôlement avant la décision finale du juge répressif, le jugement judiciaire a vocation à remplacer cette décision<sup>156</sup>.

**99.** Par ailleurs, si l'action de l'administration fiscale en rapport avec l'impôt éludé est déclarée fondée, il convient d'exclure l'application de l'article 42,

<sup>152</sup> Cass., 10 novembre 2015, R.G. n° P.114.1257 ; Cass., 24 mai 2016, R.G. n° P.15.1559.

<sup>153</sup> Les dossiers dont l'examen fait apparaître des indices de fraude fiscale grave répondant aux critères définis par le Roi doivent être dénoncés au ministère public. Il est primordial que la concertation entre le procureur du Roi et l'administration fiscale se fasse le plus tôt possible afin d'éviter des doubles enquêtes (*Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2018-2019, n° 54-3515/001, p. 8).

<sup>154</sup> Voy. O. MICHIELS et G. FALQUE, *Principes de procédure pénale*, coll. de la Faculté de droit de l'Université de Liège, Bruxelles, Larcier, 2019, p. 111 ; M. PETIT, « Fraude fiscale : le contentieux fiscal est intégré dans la procédure pénale et le fiscal est imputé sur le pénal », *op. cit.*, p. 26.

<sup>155</sup> *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2018-2019, n° 54-3515/005, p. 74.

<sup>156</sup> *Ibid.*, pp. 91-92.

3°, du Code pénal en cas de paiement entier et effectif de la créance par le contribuable<sup>157</sup>.

La confiscation par équivalent est, en principe, facultative<sup>158</sup>. La Commission spéciale « Fraude fiscale internationale/Panama Papers » a néanmoins entendu exclure, *expressis verbis*, « la possibilité de confiscation de l'avantage patrimonial (fiscal) dans la mesure où la créance fiscale est déclarée fondée et a donné lieu à un paiement effectif de l'impôt ». Ce faisant, la Commission a fort probablement voulu éviter que le juge considère l'évitement de l'impôt comme un avantage patrimonial tiré d'une infraction et que celui-ci ne disparaisse pas du seul fait de l'enrôlement<sup>159</sup> à condition qu'il y ait eu paiement.

**100.** Lors des travaux préparatoires, il a, en outre, été avancé que l'action autonome de l'administration fiscale présenterait les avantages suivants<sup>160</sup> :

- elle améliorerait la collecte des informations, en sorte que le juge pénal serait correctement informé des dettes d'impôts ou des intérêts dus déjà payés ;
- elle simplifierait et accélérerait la procédure, en telle manière que l'administration fiscale disposerait plus rapidement d'une décision définitive ;
- elle renforcerait la sécurité juridique pour le redevable ;
- elle réduirait les coûts (les juges fiscaux étant déchargés et pouvant consacrer plus de temps à d'autres dossiers).

Interrogé au Parlement, le professeur Maus a fait observer qu'il y aurait un gain d'efficacité s'il était prévu « la présence systématique d'un juge fiscal civil dans les chambres fiscales pénales », raison pour laquelle il a suggéré de prévoir une réglementation impliquant une décentralisation territoriale, similaire à celle qui s'applique aux chambres fiscales civiles en vertu de l'arrêté royal du 25 mars 1999 portant exécution de l'article 7 de la loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale<sup>161</sup>. La présence d'un juge fiscal pourrait être salutaire, mais elle s'accompagnera nécessairement d'une désorganisation dans le déroulement des audiences qui aura une incidence sur le contentieux fiscal dès lors qu'un juge affecté à ce contentieux se verrait contraint de compléter un siège répressif. Par ailleurs, si dans les faits, c'est le juge fiscal qui se voit assigner la tâche de trancher l'action civile autonome de l'administration fiscale, l'on voit fort peu l'intérêt de confier une telle action à une juridiction pénale.

Il a encore été dit au cours des travaux préparatoires qu'« [a]ctuellement, beaucoup de temps et de moyens sont perdus. Dans une première phase, il y a un procès pénal qui conduit à une décision judiciaire définitive. Au cours de ce procès, l'impôt en question a généralement déjà été enrôlé ; dans certains cas, cela a même lieu après le jugement ou l'arrêt pénal. Cette décision d'enrôle-

<sup>157</sup> *Ibid.*, p. 94.

<sup>158</sup> Voy. les art. 42, 3°, et 43bis C. pén.

<sup>159</sup> Cass., 22 octobre 2003, *J.L.M.B.*, 2004, p. 337 et obs. F. ROGGEN.

<sup>160</sup> M. PETIT, « Fraude fiscale : le contentieux fiscal est intégré dans la procédure pénale et le fiscal est imputé sur le pénal », *op. cit.*, p. 26 et les références citées.

<sup>161</sup> *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2018-2019, n° 54-3515/005, p. 89.

ment est susceptible d'un recours administratif et, ensuite, d'un recours devant le juge, lequel n'est pas le même que celui qui est compétent pour se prononcer sur le volet pénal. Il s'agit pourtant en soi d'un même dossier. La réforme simplifiera et accélérera la procédure. L'administration pourra ainsi disposer plus rapidement d'une décision définitive et la clarté sera également faite plus rapidement pour le redevable [...] La proposition renforce également la sécurité juridique. La nouvelle réglementation réduira également les coûts puisque les juges fiscaux seront déchargés. Ces derniers pourront donc consacrer plus de temps à d'autres dossiers [...] La proposition contribuera à la qualité du débat devant le tribunal correctionnel. Associer formellement l'administration fiscale à la procédure pénale améliorera la collecte des informations. Par exemple, le juge sera correctement informé des dettes d'impôt ou des intérêts dus qui ont déjà été payés. Aujourd'hui, le juge pénal doit souvent s'appuyer sur des déclarations unilatérales ou des informations de seconde main dont la fiabilité ne peut être facilement vérifiée»<sup>162</sup>.

**101.** De notre côté, nous nous interrogeons sur la pertinence de cette nouveauté procédurale qui, si elle paraît se fonder sur un souci d'économie de la procédure, atteint cet objectif au détriment du juge fiscal naturellement compétent en la matière.

En outre, une telle extension de la compétence du juge répressif l'éloigne indubitablement des finalités qui sont dévolues à la procédure pénale et des compétences qui sont les siennes, mais est aussi susceptible de dessaisir un juge civil qui pourrait déjà avoir entamé l'examen de la contestation fiscale de l'enrôlement sans toutefois s'être prononcé sur le fond<sup>163</sup>.

### *iii) Le principe d'imputation : les dispositions des codes fiscaux*

**102.** Si, à l'issue d'un procès, le juge pénal aboutit à une condamnation, il doit, pour fixer le *quantum* de la peine, tenir compte des sanctions fiscales (accroissements d'impôts et amendes) éventuellement déjà infligées et définitives et ce, afin d'éviter que l'intéressé soit condamné à une peine déraisonnablement sévère. Il s'agit du principe d'imputation.

Les articles 207*bis*/1 du Code des droits et taxes divers, 133*bis*/1 du Code des droits de succession, 206*bis*/1 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, 73*bis*/1 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée et 450*bis* du Code des impôts sur les revenus de 1992<sup>164</sup>, insérés par la loi du 5 mai 2019, disposent en effet qu'« [a]fin d'éviter qu'un condamné soit soumis à une peine

<sup>162</sup> *Ibid.*, pp. 90-91.

<sup>163</sup> La finale de l'article 4*bis* du titre préliminaire du Code de procédure pénale, qui prévoit que l'administration fiscale compétente est informée au moins deux mois auparavant de la fixation devant la juridiction de jugement, pourrait pallier cet écueil.

<sup>164</sup> Ces dispositions précisent également que « L'article 42, 3<sup>o</sup>, du Code pénal n'est pas d'application si l'action de l'administration fiscale, ayant pour objet l'impôt éludé, assortie ou non d'amendes administratives, est déclarée fondée et a donné lieu à un paiement effectif de l'impôt ».

déraisonnablement lourde, le juge tient compte dans la fixation de la peine des amendes administratives dues » sans que celles-ci ne paraissent avoir nécessairement été payées.

Le législateur a donc consolidé dans une loi l'un des critères dégagés par la jurisprudence européenne pour valider l'existence de procédures mixtes.

**103.** En outre, si la décision administrative n'a été frappée d'aucun recours, il nous paraît qu'aucune action n'est pendante devant les juridictions civiles en sorte que les juridictions répressives ne devraient plus statuer sur cette action.

## Conclusion

**104.** En vertu du principe *non bis in idem*, nul ne peut être poursuivi ou puni une deuxième fois en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de chaque pays<sup>165</sup>.

L'autorité de la chose jugée du pénal sur le pénal doit être considérée comme un principe général de droit dans l'ordre juridique belge et est garantie par plusieurs dispositions de droit international.

**105.** Si les instruments juridiques diffèrent, il existe en la matière des points de convergence entre la Cour européenne des droits de l'homme et la Cour de justice de l'Union européenne, en sorte qu'un dialogue existe très clairement entre les deux juridictions, ce qui « contribue à promouvoir le caractère universel de certaines garanties fondamentales tout en assurant une adéquate confrontation des idées »<sup>166</sup>.

**106.** Il ressort de la jurisprudence récente des deux Cours européennes qu'« il ne pourrait être question d'une violation de l'adage "*non bis in idem*" face à des procédures "unies par un lien matériel et temporel suffisamment étroit", dont l'approche parallèle et conjointe est "prévisible" pour la personne concernée, et dont la sanction initiale est prise en considération dans l'application de la seconde sanction" »<sup>167</sup>. Ce n'est donc que si les procédures mixtes constituent, dans leur substance ou leurs effets, une double incrimination qui porte préjudice au justiciable que le droit européen sera violé. Cette solution est dictée par le nécessaire (et délicat) équilibre à trouver entre le principe *non bis in idem* et la sauvegarde des intérêts de l'État ou la lutte contre les comportements frauduleux. Ce faisant, les juridictions strasbourgeoise et luxembourgeoise prônent une application plus limitée du champ d'application du principe *non bis in idem*

<sup>165</sup> O. MICHIELS et G. FALQUE, *Principes de procédure pénale*, op. cit., pp. 471-472.

<sup>166</sup> O. MICHIELS, op. cit., p. 577. À ce propos, voy. J. ALLARD et A. GARAPON, *Les juges dans la mondialisation : la nouvelle révolution du droit*, Paris, Seuil, 2005, p. 63.

<sup>167</sup> E. CECI et F. LALLEMANT, « Le principe "*non bis in idem*" au regard de la récente jurisprudence européenne : évolution ou remise en question », op. cit., p. 10.



sous l'angle du « *bis* », soit une appréciation plus souple de l'existence de double poursuite à caractère pénal.

**107.** La loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe « *Una via* » dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales repose sur l'idée selon laquelle il faut choisir « une seule et unique voie », sachant que les dossiers de fraude peuvent être traités par la voie administrative ou la voie judiciaire. Afin de déterminer la voie la plus adaptée, une concertation est organisée entre l'administration fiscale et le ministère public.

Si la Cour constitutionnelle a validé la légalité de cette concertation préalable, elle a en revanche annulé certaines dispositions de la loi du 20 septembre 2012 en ce que celle-ci n'interdit pas l'engagement de poursuites pénales à l'encontre d'un contribuable qui a déjà été sanctionné par des peines administratives fiscales – qui peuvent être qualifiées de pénales –, ce qui constitue une violation du principe *non bis in idem*. Paradoxalement, la législation précitée entendait pourtant expressément garantir ce principe, nourrie de la jurisprudence Zolotoukhine de la Cour européenne des droits de l'homme.

**108.** Le législateur a entendu remédier à cette annulation partielle de la loi du 20 septembre 2012 en rendant le mécanisme de la concertation plus efficace, mais aussi en intégrant, dans le même temps, les enseignements des Cours de Strasbourg et de Luxembourg relatifs aux procédures parallèles.

C'est dans ce contexte que la loi du 5 mai 2019 portant des dispositions diverses en matière pénale et en matière de cultes, et modifiant la loi du 28 mai 2002 relative à l'euthanasie et le Code pénal social a été adoptée.

**109.** Premièrement, cette nouvelle législation procède à une réécriture partielle de l'article 29 du Code d'instruction criminelle. D'une part, elle reprend à son compte les termes de l'ancienne disposition, laquelle prévoyait la dénonciation, par toute autorité constituée, tout fonctionnaire ou officier public, des infractions fiscales (au sens large) au ministère public, en conditionnant toutefois cette dénonciation à l'autorisation préalable du conseiller général ou du fonctionnaire assimilé dans l'hypothèse où celle-ci émanerait de l'administration fiscale. D'autre part, la loi du 5 mai 2019 innove en ce qu'elle rend cette dénonciation obligatoire lorsqu'il existe des indices sérieux de fraude fiscale grave, organisée ou non, qui constituent des infractions pénales aux termes des lois fiscales et des arrêtés pris pour leur exécution, et en imposant, dans ce cas, une concertation entre l'administration fiscale et le parquet. À l'issue de cette concertation obligatoire – laquelle est soumise à des délais de rigueur –, le ministère public décide pour quels faits il exerce l'action publique, optant de la sorte pour la voie judiciaire. Enfin, la loi du 5 mai 2019 organise deux concertations stratégiques par an entre le procureur général qui est chargé de la criminalité en matière économique, financière et fiscale au sein du Collège des procureurs généraux, les autorités fiscales et la police fédérale afin d'identifier

3.1

les mécanismes de fraude fiscale, grave ou organisée, qui nécessitent une attention particulière.

**110.** Deuxièmement, la loi nouvelle insère un article 29*bis* dans le Code d'instruction criminelle. Sous réserve de quelques adaptations, l'alinéa 1<sup>er</sup> de cette disposition est une copie conforme de l'article 2 de la loi du 28 avril 1999 (qu'il abroge), lequel prévoit la transmission d'informations, par le ministère public, à l'administration fiscale afin que celle-ci puisse exercer son travail de redressement fiscal.

Le second alinéa, quant à lui, constitue une intégration en droit belge de la jurisprudence européenne relative aux procédures combinées. Il repose sur deux principes : le principe d'intégration (matérialisé par l'insertion d'un article 4*bis* dans le titre préliminaire du Code de procédure pénale), d'une part, et le principe d'imputation, d'autre part. Le principe d'intégration implique que le juge répressif est compétent pour connaître des réclamations qui portent sur l'imposition complémentaire qui trouve son origine dans les faits qui ont donné lieu à des poursuites pénales. Il s'ensuit que le juge répressif est tenu de statuer sur l'action « civile », qui est accessoire à l'action publique intentée à la suite d'une dénonciation faite par l'administration fiscale ou qui fait suite à une information transmise par le ministère public à l'administration fiscale en application de l'article 29*bis* du Code d'instruction criminelle, relative au paiement des impôts, additionnels, accroissements, amendes administratives et fiscales et accessoires y afférents. La dette d'impôt, si cette dernière a fait l'objet d'un paiement effectif, ne pourra donner lieu à une confiscation spéciale, sur la base de l'article 42, 3<sup>o</sup>, du Code pénal. Pour sa part, le principe d'imputation signifie que si à l'issue d'un procès, le juge pénal aboutit à une condamnation, il doit, pour fixer le *quantum* de la peine, tenir compte des sanctions fiscales (accroissements d'impôts et amendes) éventuellement déjà infligées afin d'éviter que l'intéressé soit condamné à une peine déraisonnablement lourde.

Cette nouveauté procédurale se fonde principalement, voire exclusivement, sur un souci d'économie de la procédure. L'on peut toutefois légitimement se demander si cet objectif ne sera pas atteint au détriment du juge fiscal naturellement compétent en la matière. En outre, une telle extension de la compétence du juge répressif l'éloigne indubitablement des finalités qui sont dévolues à la procédure pénale et de son domaine d'expertise, ce qui est potentiellement préjudiciable aux justiciables. Restera également à examiner la manière dont la concertation obligatoire entre le ministère public et l'administration fiscale s'organisera dès lors que la loi du 5 mai 2019 ne dit mot sur ses modalités pratiques, lesquelles seront vraisemblablement déterminées par une circulaire du Collège des procureurs généraux.