
Séminaire pluridisciplinaire[BR]- La participation à un séminaire sur une thématique fiscale pointue [BR]- Séminaire pluridisciplinaire : "Non bis in idem : implications en matière fiscale."

Auteur : Bressel, Marc

Promoteur(s) : 1254; Bourgeois, Marc

Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2016-2017

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/2853>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

Non bis in idem : implications en matière fiscale

Marc BRESSEL

Travail de fin d'études : Séminaire pluridisciplinaire (15 ects)

Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique 2016-2017

Titulaires :

MARC BOURGEOIS
Professeur ordinaire
JEAN BUBLOT
Maître de conférence et avocat

Tuteurs académiques :

MARC BOURGEOIS
Professeur ordinaire
VINCENT SEPULCHRE
Professeur ordinaire

Table des matières

1. Introduction.....	4
2. Observations liminaires relatives au principe « non bis in idem ».....	5
3. Qualification pénale des sanctions fiscales.....	6
4. La jurisprudence des juridictions internationales.....	9
A. La Cour européenne des droits de l'homme.....	9
I. Nécessité d'une décision coulée en force de chose jugée.....	9
II. L'identité des poursuites (bis).....	11
III. L'identité de l'infraction (idem).....	12
B. La Cour de Justice de L'Union européenne.....	17
I. L'article 54 C.A.A.S. et 50 de la Charte.....	17
II. La jurisprudence de la Cour de Justice.....	19
5. La jurisprudence des juridictions belges.....	21
A. Accroissements d'impôt et amendes en matière d'impôt sur les revenus.....	21
B. Amendes proportionnelles et non proportionnelles en matière de T.V.A.....	24
C. Sanctions en matière de droits de douanes et accises.....	25
D. La « sanction » de solidarité (C.I.R./92 – T.V.A. – droit d'enregistrement)...	26
E. Les cotisations spéciales sur commissions secrètes et bénéfices dissimulés..	29
6. L'arrêt A et B contre Norvège : un revirement de jurisprudence ? Analyse critique..	32
7. Conclusion et réflexion autour de la viabilité du système de sanctions fiscales.....	35
8. Bibliographie.....	38
A. Sources législatives et réglementaires.....	38
B. Doctrine.....	38
C. Jurisprudence.....	42

1. INTRODUCTION

Ce travail a pour objectif de synthétiser l'impact du principe général de droit « non bis in idem » sur les sanctions infligées en cas de violation de la loi fiscale. Le sujet est plus important qu'il n'y paraît de prime abord. En effet, suite à l'arrêt Zolotoukhine contre Russie du 10 février 2009, ce principe a connu une extension conséquente, au point de presque annihiler toutes les sanctions administratives fiscales lorsqu'une même personne a déjà été sanctionnée pour les mêmes faits.

De plus, l'objet de ce travail va bien au-delà de la matière fiscale puisque ce sont les sanctions administratives de toutes les branches du droit belge qui sont concernées (droit social, droit de l'environnement, droit de l'urbanisme, etc.). C'est pour cette raison qu'il est primordial de mieux cerner ce principe et ses implications en droit.

Afin de mener à bien cette tâche, nous commencerons par délimiter le champ d'application du « non bis in idem » ainsi que les sanctions fiscales qui peuvent être qualifiées pénalement au sens de la Convention européenne des droits de l'homme. Par la suite, nous analyserons plusieurs décisions de la Cour européenne des droits de l'homme ainsi que de la Cour de Justice de l'Union européenne afin d'en dégager leur substrat.

Subséquent, nous passerons à la jurisprudence des juridictions belges relative aux différentes sanctions en matière fiscale. Nous y inclurons les cotisations spéciales sur commissions secrètes et bénéfices dissimulés qui, bien que n'ayant pas été rangées parmi les sanctions et ayant fait l'objet d'un « relifting » par le législateur, n'en sont pas moins considérées comme des sanctions par les juridictions. Nous avertissons le lecteur que nous n'analyserons ni les sanctions disciplinaires, ni les sanctions prévues par les législations régionales et locales.

Ensuite, nous nous pencherons sur l'arrêt A et B contre Norvège du 15 novembre 2016. En effet, de par ce dernier, la Cour européenne des droits de l'homme opère un revirement de jurisprudence conséquent par rapport à son arrêt Zolotoukhine cité plus haut. Il conviendra dès lors d'en délimiter son contour.

Enfin et en guise de conclusion, nous réfléchirons à la meilleure manière pour le législateur de réécrire les dispositions légales en matière de sanction, ainsi que le dispositif « una via » suite à l'arrêt A et B contre Norvège que nous aurons analysé.

2. OBSERVATIONS LIMINAIRES RELATIVES AU PRINCIPE « NON BIS IN IDEM »

Avant de nous plonger dans le vif du sujet, il convient de tracer les contours du principe « non bis in idem ». Ce dernier, qui stipule que nul ne peut être poursuivi, jugé ou puni deux fois pour la même infraction, est reconnu dans différents textes internationaux tels le Pacte de New York relatif aux droits civils et politiques du 19 décembre 1966 en son article 14 ou l'article 54 de la Convention d'application de l'accord Schengen. Au niveau européen, tant l'article 4 du Protocole additionnel n° 7 à la Convention européenne des droits de l'homme¹ que l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux, confirment l'ancrage important de ce principe dans les ordres juridiques des Etats².

En droit belge, bien que ce principe n'ait pas été expressément inscrit dans notre Code d'instruction criminelle, la Cour de cassation³ et la Cour constitutionnelle⁴ lui ont reconnu le caractère de principe général de droit, fondé sur : « Le respect nécessaire des décisions judiciaires »⁵.

Ce principe fondamental, qui vise à protéger l'auteur d'infractions contre le risque de subir des condamnations multiples⁶, implique que trois conditions soient réunies : l'identité des poursuites (bis), l'identité de l'infraction (idem) et l'interdiction de nouvelles poursuites (non)⁷. Ces critères seront analysés en détail dans les chapitres suivants de ce travail.

Pour l'heure, ajoutons que pour que le « non bis in idem » puisse s'appliquer, il faut que les procédures encourues par le prévenu soient de nature répressive. A cet égard, la Cour européenne des Droits de l'Homme a édicté plusieurs critères qui permettent d'étendre la notion de sanction pénale aux sanctions administratives⁸.

¹ Ce Protocole a été ratifié en Belgique par la loi du 6 mars 2007, M.B. 22 juin 2012 et y est applicable depuis le 1^{er} juillet 2012. La Belgique n'y a émis aucune réserve.

² A. LECOCQ et E. CECI, « Réforme *Una Via* : le dessus de l'iceberg », *Rev. dr. pén. entr.*, 2013/1, p. 4 ; S. GNEDASJ, en H. VANHULLE, « *Not even God judges twice for the same act... and tax offence* Draagwijdte en grenzen van het ne bis in idem-beginsel », *T.F.R.*, 2014/14, n° 466, p. 647.

³ Voyez notamment : Cass., 25 février 2014, R.G. n° P.13.1409.N ; Cass., 19 mars 2002, R.G. n° P.00.1603.N.

⁴ Voyez notamment : C.C., 18 juin 2008, n° 91/2008 ; C.C., 26 avril 2007, n°67/2007.

⁵ A. MANSERI, « *Ne bis in idem* et *Electa Una Via*. Le droit pénal fiscal à la croisée des chemins », *Rev. dr. pén. entr.*, 2015/3, p. 206.

⁶ F. BOUHON, « Réflexions autour de la qualification pénales des amendes fiscales », *J.T.*, 2009/36, n°6370, p. 689.

⁷ M. DE RUE, « Chapitre 4 – La poursuite des infractions », in *Le Code pénal social*, Bruxelles, Larcier, 2012, p.75.

⁸ A. LECOCQ, « Le principe « non bis in idem » en droit financier. Vers un changement de paradigme ? », *D.B.F.*, 2013/03, p. 145.

3. QUALIFICATION PÉNALE DES SANCTIONS FISCALES

Lorsqu'un contribuable commet une infraction aux lois fiscales, celui-ci peut se voir infliger deux types de pénalités : d'une part des sanctions administratives et, d'autre part, des sanctions pénales, ces dernières ne pouvant être prononcées que par le juge⁹. Néanmoins, certains contribuables ont réussi à faire admettre aux juridictions que les sanctions prévues par les codes fiscaux, revêtaient une dimension pénale prédominante et devaient, de ce fait, être requalifiées de « pénales »¹⁰.

Or lorsqu'une ou plusieurs sanctions pénales sont prononcées à charge d'une personne, cette dernière bénéficie de la protection accordée par l'article 6 de la Convention. Concrètement, le contrevenant peut invoquer les droits suivants : l'exigence du délai raisonnable, la présomption d'innocence, le principe de la personnalité des peines, etc. et le principe « non bis in idem »¹¹.

En conséquence, lorsqu'une même personne a déjà fait l'objet d'une procédure coulée en force de chose jugée¹², et que des sanctions administratives fiscales, requalifiées de pénales lui ont été infligées, cette dernière, en vertu du principe « non bis in idem » ne pourra plus être poursuivie ou condamnée à nouveau¹³.

Mais quels sont les critères qui permettent de requalifier une sanction administrative en sanction pénale ? Ces derniers ont été élaborés par la Cour de Strasbourg dans son célèbre arrêt Engel e. a. c. Pays-Bas du 8 juin 1976¹⁴. La cour suprême a élaboré trois critères qui permettent de déterminer si une sanction présente, ou non, un caractère pénal :

1. la qualification interne de l'infraction ;
2. la nature punitive ou dissuasive de l'infraction ;
3. la nature et le degré de gravité de la sanction¹⁵.

⁹ Y. DE CORDT et O. BERTIN, « Les sanctions administratives en droit fiscal et en droit financier », in Andersen, R. Deom et D. Renders, *Les sanctions administratives*, Bruxelles, Bruylant, 2007, p. 518.

¹⁰ *Ibid.*

¹¹ A. MASSET, « Des vraies sanctions administratives ou des sanctions pénales camouflées ? Réflexion en droit interne belge », *Rev. dr. ULG.*, 2005, liv. 4, p. 446.

¹² C'est-à-dire ne pouvant plus faire l'objet de voies de recours ordinaires qui sont, en Belgique, l'appel et l'opposition. Nous définirons plus avant cette notion.

¹³ Néanmoins, le principe « non bis in idem » ne s'appliquera pas en cas de concours entre des poursuites pénales et disciplinaires. Voyez à cet égard : J. CASTIAUX, « Ne bis in idem en cas de concours entre une poursuite disciplinaire et une poursuite pénale », *Rev. dr. pen. entr.*, 2016/2, p. 174 ; Colloque du 21 octobre 2011, Réunion des Conseils d'État du Benelux et de la Cour administrative du Luxembourg, « Les sanctions administratives en Belgique, au Luxembourg et aux Pays-Bas – Analyse comparée ».

¹⁴ Cour eur. D.H., 8 juin 1976, Engel e. a. c. Pays-Bas. Voyez Notamment : Cour eur. D.H., 21 février 1984, Öztürk c. Allemagne ; Cour eur. D.H., 29 août 1997, E.L., R.L. et J.O.L., c. Suisse ; Cour eur. D.H., 19 août 1997, A.P., M.P. et T.P. c. Suisse ; Cour eur. D.H., 27 mars 1998, J.J. c. Pays-Bas ; Cour eur. D.H., 23 juillet 2002, Janosovic c. Suède ; Cour eur. D.H., 23 novembre 2006, Jussila c. Finlande.

Les deuxième et troisième critères sont alternatifs et pas nécessairement cumulatifs. Néanmoins, 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 pénale¹⁶. Dans un arrêt du 3 août 2011¹⁷, la Cour, adoptant une approche cumulative, a considéré qu'une amende qui ne dépassait 3,07 dollars américains et dont le défaut de paiement ne pouvait pas entraîner la transformation de la sanction en privation de liberté, ne pouvait conférer à la procédure suivie en l'espèce le caractère pénal exigé pour rendre applicable la règle « non bis in idem »¹⁸.

En ce qui concerne la matière fiscale, c'est dans l'affaire Bendenoun contre France du 24 février 1994¹⁹ que la Cour a fait d'une sanction fiscale (en l'espèce des majorations d'impôt) une accusation en matière pénale au sens de la Convention. Quatre éléments lui permettent d'arriver à cette conclusion²⁰.

Tout d'abord, la disposition litigieuse vise tous les citoyens en leur qualité de contribuables, leur prescrit un certain comportement et assortit cette exigence d'une sanction. Par ailleurs, les majorations d'impôt ont un caractère punitif et visent à empêcher la répétition d'agissements semblables. Enfin, lesdites majorations se fondent sur une norme de caractère général, dont le but est à la fois répressif et préventif²¹.

Au vu de ces éléments, la Cour a estimé que des majorations d'impôt constituaient des accusations en matière pénale au sens de l'article 6.1 de la C.E.D.H. Quelques années plus tard, dans un arrêt du 4 mars 2004²², la Cour fit le même constat en ce qui concerne les amendes administratives belges en matière de T.V.A.²³.

¹⁵ A. LECOCQ et A. BINDELS, « Actualités 2015 en matière de droit pénal fiscal », in P. Jaillot, *Le droit fiscal en Belgique*, Les ateliers des FUCam, Bruxelles, Anthémis, 2016, p. 495.

¹⁶ Cour eur. D.H., 24 septembre 1997, Garyfallou AEBE c. Grèce ; Cour eur. D.H., 23 juillet 2002, Janosovic c. Suède ; Cour eur. D.H., 11 janvier 2007, Mamidakis c. Grèce.

¹⁷ Cour eur. D.H., 31 mai 2011, Kurkov et Ivanov c. Bulgarie.

¹⁸ P. DE KOSTER, « Le principe « Non bis in idem » : de la révolution à l'intégration : cinq ans après l'arrêt Sergei Zolotoukhine ? », *Rev. dr. pén. entr.*, 2015/1, p. 6. Néanmoins, dans l'arrêt Jussila c. Finlande du 23 novembre 2006, la Cour affirme que la légèreté de la sanction ne constitue pas nécessairement : « Un facteur décisif pour exclure du champ d'application de l'article une infraction revêtant par ailleurs un caractère pénal ». Voyez : M. BOURGEOIS et J. OPRENYESZK, « Le point sur le contrôle judiciaire des sanctions administratives en matière fiscale », CUP, vol. 111, 2009, p. 247.

¹⁹ Cour eur. D.H., 24 février 1994, Bendenoun c. France. Voyez notamment : Cour eur. D.H., 4 mars 2004, Silverster's Horeca Service c. Belgique ; Cour eur. D.H., 25 septembre 2007, Loncke c. Belgique ; Cour eur. D.H., 23 juillet 2009, Joubert c. France ; Cour eur. D.H., 3 avril 2012, Nicoleta Gheorghe c. Roumanie.

²⁰ M. OSWALD, « Les sanctions dans la procédure fiscale locale », *R.G.C.F.*, 2016/4-5, p. 373.

²¹ *Ibid.*

²² Cour eur. D.H., 4 mars 2004, Silverster's Horeca Service c. Belgique

²³ S. LEMMENS, « Sanctions administratives fiscales à caractère pénal et sursis : imagination au pouvoir ? », *R.G.C.F.*, 2017/1, p. 5.

Ensuite, dans les arrêts Mamidakis c. Grèce²⁴, Kapetanios et autres c. Grèce²⁵ et Sismanidis et Sitaridis c. Grèce²⁶, où des sanctions en matière de douanes et accises ont été infligées, la Cour a pareillement considéré que ces dernières constituaient une accusation en matière pénale au sens de l'article 6 de la Convention. En ce qui concerne la cotisation spéciale de l'article 219 du CIR/92, celle-ci n'est pas considérée comme une sanction pénale en droit interne belge, mais comme un simple impôt²⁷.

Néanmoins, en 2010²⁸, la Cour européenne des droits de l'homme a déclaré qu'un simple impôt en droit national peut s'apparenter à une sanction pénale, eu égard à la portée générale de la disposition concernée et plus particulièrement dans le cas d'espèce, au triplement de la taxation²⁹. En droit belge, c'est après de longues controverses jurisprudentielles que le caractère pénal de la cotisation spéciale fut établi par la Cour constitutionnelle³⁰ et, un peu plus tard, par la Cour de cassation³¹.

De plus en matière d'impôts régionaux, la Cour de cassation dans un arrêt du 17 février 2015 a cassé le jugement du tribunal correctionnel dans lequel le juge n'avait pas examiné si une amende infligée par les autorités flamandes, dans le cadre de la taxe de circulation, répondait à une qualification pénale selon le droit interne et si elle avait été infligée du chef des mêmes faits ou agissements, rendant impossibles toutes poursuites ou répressions ultérieures³².

Enfin, nous pouvons clôturer ce chapitre par l'arrêt de la Cour d'appel de Gand du 30 septembre 2014³³. En effet, la Cour avait considéré qu'une amende de 625 euros, qui avait été infligée en vue de sanctionner une infraction qui consiste (seulement) à ne pas avoir introduit de déclaration, avait un caractère pénal³⁴.

²⁴ Cour eur. D.H., 11 janvier 2007, Mamidakis c. Grèce.

²⁵ Cour eur. D.H., 30 avril 2015, Kapetanios et autres c. Grèce.

²⁶ Cour eur. D.H., 9 juin 2016, Sismanidis et Sitaridis c. Grèce. Voy. Notamment en matière de droit de douanes : Cour eur. D.H., 2 juillet 2002, Göktan c. France.

²⁷ B. COOPMAN, « Commissions secrètes : l'instruction administrative a été assouplie, mais tous les problèmes pas encore écartés », *Accountancy&Tax*, 2012/1, p. 29.

²⁸ Cour eur. D.H., 16 juin 2009, Ruotsalainen c. Finlande.

²⁹ B. COOPMAN, *op. cit.*, p. 29.

³⁰ C.C., 6 juin 2014, n° 88/2014.

³¹ Cass., 10 mars 2016, R.G. n° F.14.0034.N.

³² C. BUYSSE, « Fraude fiscale : pas d'accroissement dans la mesure de la sanction pénale », *Le Fiscologue*, 2016, liv. 1469, p. 5.

³³ Gand, 30 septembre 2014, R.G. n° G 14/0768. Voyez également : Trib. Bruxelles, 26 février 2015, R.G. n° 2011/12019/A et 2011/12020/A ; Cass., 12 décembre 2014, R.G. n° F.13.0133.N, où un accroissement de 10% seulement avait aussi été considéré comme ayant un caractère répressif ; E. VAN BRUSTEM, « Lacune législative : Sed quis custodiet ipsos custodes », *R.G.C.F.*, 2015/6, p. 484.

³⁴ X., « L'administration peut-elle infliger un accroissement d'impôt, après qu'une amende administrative ait déjà été infligée pour déclaration tardive ? », *Cour. Fisc.*, 2014, liv. 17, p. 696.

Dès lors nous pouvons nous demander quelle sanction fiscale, prévue par la législation belge, n'a pas de caractère pénal au sens de l'article 6 de la C.E.D.H. ? A notre connaissance, la Cour de Strasbourg a jugé que l'article 6 de la Convention était applicable à toutes les amendes administratives à l'égard desquelles elle a été amenée à se prononcer³⁵.

4. LA JURISPRUDENCE DES JURIDICTIONS INTERNATIONALES

A. LA COUR EUROPÉENNE DES DROITS DE L'HOMME

Au stade de ce travail, il convient d'analyser les différents éléments du principe « non bis in idem » à la lumière de la jurisprudence de la Cour de Strasbourg.

A titre de rappel, pour que ce principe trouve à s'appliquer, il faut que le contrevenant ait fait l'objet d'une première sanction qui puisse être qualifiée de pénale, mais il faut également que cette dernière ait été coulée en force de chose jugée. Ayant déjà analysé lors du chapitre précédent la notion de sanction pénale, il est nécessaire de nous attarder sur la notion de décision coulée en force de chose jugée.

Par la suite, nous étudierons les trois composantes de ce principe : l'identité des poursuites (bis), l'identité de l'infraction (idem) et l'interdiction de nouvelles poursuites (non). Notons toutefois que cette dernière condition n'est que la conséquence des deux premières et n'appellera dès lors pas de développement de notre part.

I. NÉCESSITÉ D'UNE DÉCISION COULÉE EN FORCE DE CHOSE JUGÉE

Dans l'affaire Nikitine contre Russie du 20 juillet 2004³⁶, la Cour a jugé qu'une décision est passée en force de chose jugée 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 exercer³⁷.

³⁵ F. BOUHON, « Réflexions autour de la qualification pénales des amendes fiscales », *J.T.*, 2009/36, n°6370, p. 684.

³⁶ Cour eur. D.H., 20 juillet 2004, Nikitine c. Russie.

³⁷ A. LECOCQ, *op. cit.*, p. 146.

En conséquence, seules les décisions irrévocables (acquiescement, condamnation, transaction pénale ou même suspension du prononcé) statuant au fond sur l'objet même de l'action publique peuvent être prises en compte en vue d'appliquer le principe « non bis in idem »³⁸. Remarquons toutefois que cela n'est pas le cas d'un classement sans suite³⁹.

En revanche, l'exercice des voies de recours extraordinaires⁴⁰ par toute personne intéressée n'a absolument aucun impact sur le caractère définitif d'un jugement, qui ne peut, par ce biais, être aucunement mis en doute⁴¹. Néanmoins la Cour ne s'oppose pas à la réouverture d'un procès si des faits nouveaux ou un vice fondamental dans la procédure précédente sont de nature à affecter le jugement intervenu⁴².

En ce qui concerne les litiges fiscaux, une sanction infligée par l'Administration fiscale, devenue définitive en raison de l'écoulement des délais de recours administratifs ou judiciaires, constitue selon la Cour européenne des droits de l'homme, un jugement coulé en force de chose jugée⁴³. De ce fait, si l'Administration inflige un accroissement d'impôt, une amende ou une autre sanction administrative ayant un caractère pénal au sens de la C.E.D.H.⁴⁴, les juridictions de l'ordre judiciaire ne pourront plus prononcer de peines pour les mêmes faits au contrevenant⁴⁵.

³⁸ A. LECOCQ, « Principe non bis in idem : vers l'esquisse d'une standardisation de l'Una Via procédural – expériences belges et françaises », *RPS-TRV*, 2016/6, p. 652.

³⁹ Voyez notamment : Cour eur. D.H., 27 mai 2014, Margus c. Croatie ; Cour eur. D.H., 20 novembre 2012, Pacifico c. Italie ; Cour eur. D.H., 3 octobre 2002, Smirnova et Smirnova c. Russie ; Cour eur. D.H., 7 décembre 2006, Harutyunyan c. Arménie.

⁴⁰ A ce propos, la Cour a estimé dans l'arrêt *Berdzenishvili c. Russie* du 29 janvier 2004 : « qu'un pourvoi en révision ou les recours extraordinaires du même genre ne peuvent pas, en règle générale, être pris en considération pour l'application de la règle de l'article 35 de la Convention (conditions de recevabilité de la requête) ». Voyez : A. GARIN, « Non bis in idem et Convention européenne des droits de l'homme. Du nébuleux au clair-obscur : état des lieux d'un principe ambivalent », *Rev. trim. dr. h.*, 2016/106, p. 415.

⁴¹ A. GARIN, *op. cit.*, p. 414.

⁴² H. MOCK, « Ne bis in idem : Strasbourg tranche en faveur de l'identité des faits », *Rev. trim. dr. h.*, liv. 79, p. 875.

⁴³ Voyez à cet égard : Gand, 30 septembre 2014, R.G. n°2013/AR/1623. Suite à une amende infligée pour non dépôt de la déclaration fiscale, la Cour d'appel a estimé que : « aucune réclamation ou opposition n'a été introduite dans les délais contre cette amende par l'intimée. L'amende a donc acquis un caractère définitif. Dès lors, l'administration n'est plus autorisée par la suite à entamer de nouvelles poursuites pour la même infraction au moyen d'un accroissement d'impôt. Voyez également : J. SOETAERT, « Combinaison d'un accroissement d'impôt et d'une amende en cas de déclaration tardive : non bis in idem », *Sem. Fisc.*, 2015/33, n°205, p. 5.

⁴⁴ Voyez supra, chapitre 3 : la qualification pénale des sanctions fiscales.

⁴⁵ Voyez en ce sens : C.C., 3 avril 2014, n°61/2014, point B.16.2 ; Cass., 3 janvier 2012, *Pas.*, 2012, n°4 ; E. VAN DE VELDE et N. APPERMONT, « Afdeling 5 – De rechtspraak van het Hof van Cassatie waarin het recht op eerlijk proces wordt toegepast in fiscale zaken », in *Fiscale Rechtspraakoverzichten – Grondrechten in fiscalibus*, Gent, Uitgeverij Larcier, 2016, p. 461.

Dès lors le ministère public ne peut plus ouvrir une information ou proposer une transaction pénale ; si une information est en cours, le ministère public doit la classer sans suite ; en cas d'instruction, la juridiction d'instruction doit rendre une décision de non-lieu ; enfin si une juridiction de jugement est saisie, elle doit constater l'irrecevabilité ou l'extinction de l'action publique⁴⁶. Réciproquement, une sanction pénale définitive exclut l'application d'accroissements d'impôt pour des faits en substance identiques⁴⁷.

Enfin, le principe « non bis in idem » exclut les sanctions fiscales à caractère pénal lorsque le contrevenant a pu bénéficier d'une transaction pénale⁴⁸. La même conclusion s'impose lorsque ce dernier a conclu un accord avec l'administration relatif aux impositions litigieuses⁴⁹.

II. L'IDENTITÉ DES POURSUITES (BIS)

Comme nous venons de le voir, le principe « non bis in idem » interdit les doubles condamnations et les doubles poursuites, mais également le risque de nouvelles poursuites⁵⁰. De ce fait, lorsqu'un suspect fait l'objet de deux procédures pénales (ou fiscales mais de natures pénales) concomitantes, la Cour de Strasbourg impose que celle qui sera en cours, alors que l'autre aura abouti à une décision définitive de condamnation ou d'acquiescement, donne lieu à une décision d'irrecevabilité par la juridiction saisie⁵¹.

De plus, l'arrêt *Tomasovic contre Croatie*⁵² permet de préciser l'analyse en indiquant que ni l'imputation d'une première sanction sur une autre, ni la chronologie des poursuites initiées ne peuvent aboutir au respect du principe « non bis in idem »⁵³.

⁴⁶ N. DELVIGNE, « La transaction pénale et son application aux infractions fiscales », *J.D.F.*, 2015/9-10, p. 279-280.

⁴⁷ Anvers, 3 juin 2014, R.G. n° 2013/AR/915 ; Anvers, 16 décembre 2014, *T.F.R.*, n°81, 2015/9 ; Bruxelles, 13 juin 2014, R.G. n° 2011/AR/1470. Voyez également : C. BUYSSE, « Non bis in idem : une sanction pénale définitive exclut l'accroissement d'impôt », *Le Fiscologue*, liv. 1404, p. 8-10.

⁴⁸ Voyez à cet effet : A. LEMAIRE et M. HIRSCH, « La transaction pénale élargie : qui gagne ? », in *Droit pénal des affaires*, Bruxelles, Larcier, 2016, p. 200 et suiv.

⁴⁹ Voyez : Gand, 10 mars 2015, R.G. n° G 15/0273 ; pour un commentaire de l'arrêt précité : X., « Est-ce que l'administration de la TVA peut, lors d'un contrôle fiscal pour des mêmes faits et infractions, infliger une amende proportionnelle et une amende non proportionnelle ? Est-ce qu'une telle manière de procéder est contraire au principe Non bis in idem ? », *Cour. Fisc.*, 2015, liv. 8, p. 746-747.

⁵⁰ Cour eur. D.H., 10 février 2009, *Sergueï Zolotoukhine*, §83.

⁵¹ F. KONING, « 4 – 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 *Actualité de droit pénal et de procédure pénale*, Bruxelles, Larcier, 2014, p. 137-138.

⁵² Cour eur. D.H., 18 octobre 2011, *Tomasovic c. Croatie* et Cour eur. D.H., 14 janvier 2014, *Muslija c. Bosnie-Herzégovine*. Voyez également : Cour eur. D.H., 10 février 2015, *Kiiveri c. Finlande* ; Cour eur. D.H., 10 février 2015, *Österlund c. Finlande* ; Cour eur. D.H., 27 janvier 2015, *Rinas c. Finlande* ; Cour eur. D.H., 27 novembre 2014, *Lucky Dev c. Suède*.

⁵³ A. LECOCQ, *op. cit.*, p. 653.

En conclusion, seul l'arrêt immédiat de toute procédure en cours suite à une première décision coulée en force de chose jugée est envisageable. Imaginer que la seconde procédure puisse aboutir à une condamnation, moyennant la prise en compte des sanctions infligées dans le cadre de la première procédure, n'est donc pas autorisé⁵⁴.

III. L'IDENTITÉ DE L'INFRACTION (IDEM)

Enfin, pour que le principe « non bis in idem » trouve à s'appliquer, même en présence de deux sanctions à caractère pénal successives, il est nécessaire que le comportement que chacune entend réprimer soit identique. En d'autres termes, il est impératif que les sanctions considérées comme relevant du même ordre et qui ont été appliquées le soient à un justiciable en raison d'un même fait incriminé⁵⁵.

Afin de déterminer le caractère unique ou non du fait qui a donné lieu à plusieurs poursuites ou condamnations, il convenait auparavant de s'attacher à en déterminer les éléments essentiels⁵⁶. Or selon la Cour de Strasbourg, le critère d'application de ces derniers résidait dans l'identité du fait juridique et non dans l'identité du fait matériel, ce qui conférait au principe « non bis in idem » une interprétation qui fut (à juste titre selon nous) qualifiée de souple⁵⁷.

Selon cette ancienne jurisprudence, lorsqu'un même contribuable se voyait infliger une amende fiscale visée à l'article 445 du C.I.R. et par la suite, des poursuites pénales sur base cette fois de l'article 449 du C.I.R., celui-ci ne pouvait pas invoquer victorieusement le principe « non bis in idem » car les dispositions des articles 445 et 449 du C.I.R. ne sanctionnent pas le même comportement⁵⁸.

En effet, du point de vue de l'élément moral, l'article 445 s'applique même si le manquement aux obligations imposées par le C.I.R. a été commis de bonne foi, alors que l'article 449 requiert un dol spécial⁵⁹. En conséquence, puisque la condition d'identité du fait juridique n'est pas remplie, (en l'espèce des éléments moraux distincts) le principe « non bis in idem » ne pouvait pas s'appliquer au litige en question.

⁵⁴ A. LECOCQ, *op. cit.*, p. 654.

⁵⁵ F. LUGENTZ, « Le principe non bis in idem et le cumul des sanctions pénale et administrative : la particularité des amendes fiscales », *Rev. dr. pén.*, 2008, p. 1073.

⁵⁶ *Ibid.*, p. 1075.

⁵⁷ Cour eur. D.H., 29 mai 2001, Franz Fischer c. Autriche.

⁵⁸ F. LUGENTZ, *op. cit.*, p. 1071.

⁵⁹ *Ibid.*, p. 1075. Voyez également : C.C., 18 juin 2008, n°91/08.

De par cette jurisprudence, la juridiction strasbourgeoise consacrait ainsi la doctrine de l'idem légal, soit un fait qualifié de la même manière dans les deux procédures. C'est de par son arrêt Zolotoukhine contre Russie du 10 février 2009⁶⁰, rendu en grande chambre, que la Cour de Strasbourg opéra un revirement de jurisprudence et consacra la doctrine de l'idem factuel⁶¹. Désormais, il faut s'en tenir aux faits réprimés sans avoir égard à leur qualification juridique⁶².

La Cour suprême européenne au § 81 de l'arrêt précité, précise le champ d'application de l'idem factuel : « l'article 4 du Protocole n°7 doit être compris comme interdisant de poursuivre ou de juger une personne pour une seconde « infraction » pour autant que celle-ci a pour origine des faits identiques ou en substance les mêmes »⁶³. Au § 84, la même juridiction énonce que : « La Cour doit donc faire porter son examen sur ces faits qui constituent un ensemble de circonstances factuelles concrètes impliquant le même contrevenant et indissociablement liées entre elles dans le temps et l'espace, l'existence de ces circonstances devant être démontrées pour qu'une condamnation puisse être prononcée ou que des poursuites pénales puissent être engagées »⁶⁴.

En conclusion, lorsqu'une même personne a fait l'objet d'une première condamnation coulée en force de chose jugée, le principe « non bis in idem » interdit de nouvelles poursuites ou condamnations (à coloration pénales), pour autant que les faits à l'origine de l'infraction soient « identiques ou en substance les mêmes ». Afin de mieux cerner cette notion, nous analyserons successivement trois arrêts de la Cour de Strasbourg qui concernent la matière fiscale.

1° L'arrêt Rinas contre Finlande du 27 janvier 2015⁶⁵

Dans cette affaire, une entreprise finlandaise fit l'objet de contrôles fiscaux en 2004 et 2005. Suite à ces derniers, la société se vit infliger le 22 décembre 2005, des accroissements d'impôt pour un montant de 6727 euros en raison de dividendes étrangers qu'elle n'avait pas déclarés durant la période imposable 1999. La même sanction lui fut notifiée le 26 juin 2006 pour le même motif mais concernant les périodes imposables 2000, 2002, 2003 et 2004. Des accroissements d'impôt variant entre 824 et 5000 euros lui furent également infligés⁶⁶.

⁶⁰ Cour eur. D.H., 10 février 2009, Sergueï Zolotoukhine c. Russie.

⁶¹ P. OLIVIER et T. BOMBOIS, « « Ne bis in idem » en droit européen : un principe à plusieurs variantes », *J.D.E.*, 2012/9, n°193, p. 267.

⁶² J.-P. BOURS, « Droit pénal ou fiscal ? Electa una via, recursus ad alteram non datur. La loi du 20 septembre 2012 », *J.T.*, 2013/10, n° 6512, p. 166.

⁶³ Cour eur. D.H., 10 février 2009, Sergueï Zolotoukhine, § 81.

⁶⁴ *Ibid.*, §84.

⁶⁵ Cour eur. D.H., 27 janvier 2015, Rinas c. Finlande.

⁶⁶ *Ibid.*, § 8-10.

Parallèlement à ces sanctions fiscales, l'entreprise finlandaise fut condamnée avec sursis le 12 juin 2009 à un an et six mois de prison par la Cour du département de Vantaa du chef de fraude fiscale. De plus, la société fut également contrainte de payer la somme de 48.870 euros au Trésor public⁶⁷.

En l'espèce la Cour de Strasbourg a estimé que les accroissements d'impôt et la condamnation pénale du chef de fraude fiscale visent à punir les mêmes faits, à savoir la non-déclaration des revenus de dividendes étrangers au fisc pour les périodes imposables 1999 à 2000 et 2002 à 2004. En conséquence, les accroissements d'impôt et la condamnation pénale du chef de fraude fiscale punissent des faits qui sont identiques ou en substance les mêmes⁶⁸.

2° L'arrêt *Dungveckis contre Lituanie* du 12 avril 2016⁶⁹

Entre octobre 2001 et mai 2002, un ressortissant lituanien fut suspecté d'avoir acquis des entreprises dans le seul but d'organiser un carrousel T.V.A. En effet par le biais de celles-ci, le requérant achetait de grandes quantités de poissons sans s'acquitter de la T.V.A. Par la suite, il falsifiait les factures afin de prouver que l'impôt avait été payé et vendait enfin le poisson à une autre entreprise avec, bien sûr, un prix qui incluait la T.V.A.⁷⁰.

Son crime ayant été découvert par l'inspection des finances lituaniennes, le requérant fut inculpé de plusieurs chefs, notamment de fraude et de faux et usage de faux en bande organisée. Par la suite entre le 3 février 2003 et le 8 janvier 2008, l'inculpé fit l'objet d'une longue procédure judiciaire où les condamnations judiciaires à son encontre se succédèrent sur base des deux chefs d'inculpation cités plus haut⁷¹.

La Cour estima en l'espèce que le requérant avait été condamné sur base de deux chefs d'inculpation qui recouvraient différents aspects de sa conduite criminelle. En effet, la fraude fiscale prévue à l'article 182 § 2 du code pénal lituanien sanctionne l'appropriation illégale de la T.V.A. impayée, alors que la falsification de factures prohibée par l'article 300 § 2 du même code, sanctionne le faux et l'usage de faux commis sur lesdites factures⁷².

⁶⁷ Cour eur. D.H., 27 janvier 2015, *Rinas c. Finlande*, §8-10.

⁶⁸ *Ibid.*, §45-46. Voyez également les arrêts : Cour eur. D.H., 10 février 2015, *Österlund c. Finlande* et Cour eur. D.H., 10 février 2015, *Kiiveri c. Finlande*.

⁶⁹ Cour eur. D.H., 12 avril 2016, *Dungveckis c. Lituanie*.

⁷⁰ *Ibid.*, § 6.

⁷¹ *Ibid.*, § 9-15.

⁷² *Ibid.*, § 44.

En conséquence, la Cour de Strasbourg jugea que les deux crimes dont s'était rendu coupable le requérant ne visaient pas à punir les mêmes faits ou des faits qui sont en substance les mêmes. De plus termine la Cour, ces faits constituent deux infractions distinctes à savoir d'une part, la fraude fiscale et d'autre part le faux et l'usage de faux⁷³. Enfin, le requérant n'a fait l'objet que d'une seule procédure pénale et non de deux. Partant, le principe « non bis in idem » n'a pas été violé.

3° L'arrêt *Sismanidis et Sitaridis c. Grèce* du 9 juin 2016⁷⁴

Dans cette affaire, le requérant était un ressortissant de l'ex-U.R.S.S. En 1989, il transféra sa résidence principale en Grèce et bénéficia des dispositions fiscales de la législation interne sur les émigrants et rapatriés. Par la suite, il importa une voiture avec exonération du paiement des droits et taxes exigibles. Le 29 janvier 1990, le requérant transféra le véhicule à un certain N.T. sur la base d'un contrat de prêt qui conférait à celui-ci le droit de vendre la voiture à un tiers, ou à lui-même, si le requérant ne lui remboursait pas l'emprunt⁷⁵.

Le 4 juillet 1995, le tribunal correctionnel de Corinthe condamna le requérant et N.T. à une peine de seize mois d'emprisonnement du chef de contrebande. Ces derniers interjetèrent appel et le 15 avril 1997, la Cour d'appel de Nauplie les acquitta.

Entretemps, le 17 septembre 1997, le directeur des services douaniers considéra le contrat de prêt intervenu entre eux comme une simulation qui visait uniquement à contourner la législation fiscale en vue de se soustraire au paiement des taxes dues pour l'achat de la voiture. Dès lors, les contrevenants se virent imposer une amende de 70 433 euros à titre de taxes de douanes non payées, ainsi qu'une majoration pour contrebande⁷⁶. Après une longue procédure administrative, le Conseil d'Etat confirma la sanction douanière le 20 mai 2009.

Afin de déterminer si les poursuites administratives avaient pour origine des faits qui étaient en substance les mêmes que ceux ayant fait l'objet de l'acquiescement définitif, la Cour note que l'objet des deux procédures (la première pénale et la seconde administrative ayant une coloration pénale) a été l'importation d'une voiture par le premier requérant avec exonération du paiement des droits et taxes exigibles selon la législation. En conséquence, les faits reprochés au requérant devant les tribunaux pénaux et les juridictions administratives se référaient exactement à la même conduite, ayant eu lieu pendant la même période de temps⁷⁷.

⁷³ Cour eur. D.H., 12 avril 2016, *Dungveckis c. Lituanie*, § 44.

⁷⁴ Cour eur. D.H., 9 juin 2016, *Sismanidis et Sitaridis c. Grèce*. Nous n'analyserons que la requête n° 66602/09 du premier requérant.

⁷⁵ *Ibid.*, § 5.

⁷⁶ *Ibid.*, § 6-12.

⁷⁷ *Ibid.*, § 44.

De ces arrêts nous pouvons tirer plusieurs conclusions. Tout d'abord, dans les arrêts Rinas contre Finlande et Sismanidis et Sitaridis contre Grèce, le comportement répréhensible des requérants était passible de plusieurs sanctions pénales et fiscales. En effet, que ce soit la non-déclaration d'un dividende étranger ou l'évitement de la taxe concernant l'importation d'une voiture, il s'agit toujours du même fait condamnable.

Dès lors, lorsqu'une sanction (qu'elle soit pénale ou administrative au regard du droit interne) devient définitive par une décision administrative ou un jugement, le requérant ne peut plus être poursuivi et partant, subir de nouvelles sanctions. Dans l'arrêt Rinas contre Finlande, les accroissements d'impôt avaient acquis un caractère définitif, la société finlandaise ne pouvait dès lors plus être condamnée pénalement. De même, dans l'arrêt Sismanidis et Sitaridis contre Grèce, le requérant avait déjà été condamné pénalement, en conséquence de quoi il ne pouvait plus se voir infliger de sanctions fiscales ultérieures.

Au contraire, dans l'arrêt Dungveckis contre Lituanie, le requérant avait commis deux infractions qui, bien qu'intimement liées, n'en demeuraient pas moins distinctes. D'une part, il avait perpétré une fraude fiscale à la T.V.A. et, d'autre part, un faux et usage de faux. En conséquence, si le requérant avait été condamné du chef d'une première de ces deux infractions, il aurait pu, par la suite, se voir condamner à nouveau pour la seconde⁷⁸.

Nous clôturons ces longs développements sur la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme. Nous allons à présent examiner la position de la Cour de justice de l'Union européenne, afin de déterminer si cette dernière a, ou non, une jurisprudence différente de son homologue concernant le principe « non bis in idem ».

⁷⁸ Ce raisonnement peut paraître contestable puisque c'est « grâce » à cette falsification de factures que le requérant a pu donner naissance à son carrousel T.V.A.

B. LA COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPÉENNE

Dans cette section, nous analyserons le principe « non bis in idem » au travers de l'article 54 de la Convention d'application de l'Accord de Schengen (ci-après C.A.A.S.) et 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union (ci-après la Charte). Par la suite, nous commenterons l'affaire Akerberg Fransson du 26 février 2013⁷⁹ qui touche à la matière fiscale. Nous avertissons le lecteur que nous n'examinerons pas la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union relative au droit de la concurrence.

I. L'ARTICLE 54 C.A.A.S. ET 50 DE LA CHARTE

La différence la plus frappante entre l'article 50 de la Charte et l'article 4 du septième Protocole de la Convention réside dans son champ d'application « ratione loci ». En effet, l'article 50 de la Charte traite les ordres juridiques des Etats membres de L'Union comme une seule entité, si bien qu'un jugement pénal définitif dans l'un de ces derniers exclut toute possibilité de nouvelles poursuites pénales dans un autre, alors que l'article 4 du septième Protocole s'applique exclusivement au sein d'un même Etat⁸⁰. Quant à l'article 54 de la C.A.A.S., il a vocation à s'appliquer dans les relations entre Etats contractants à la convention⁸¹.

Nous pouvons donc considérer que l'article 50 de la Charte confère une protection plus étendue aux justiciables que l'article 4 du septième Protocole de la Convention. Néanmoins, cette protection peut également conduire à des abus : un Etat membre pourrait très bien acquitter une personne ou lui imposer une sanction de complaisance dans le seul but de la protéger contre une sanction plus importante qui lui serait infligée par un autre Etat membre ou par l'Union⁸².

Mais le champ d'application spatial n'est pas la seule différence entre l'article 54 de la C.A.A.S. et l'article 50 de la Charte. En effet, l'article 54 de la C.A.A.S., subordonne l'application du principe « non bis in idem » à une condition supplémentaire selon laquelle l'interdiction des poursuites pénales subséquentes pour les mêmes faits ne s'applique uniquement sous la réserve que : « 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 »⁸³.

⁷⁹ C.J.U.E., 26 février 2013, Akerberg Fransson, C-617/10.

⁸⁰ P. OLIVIER et T. BOMBOIS, *op. cit.*, p. 269.

⁸¹ L. MAULET, « Le principe ne bis in idem, objet d'un « dialogue » contrasté entre la Cour de justice de l'Union européenne et la Cour européenne des droits de l'homme », *Rev. trim. dr. h.*, 2017/109, p. 109.

⁸² *Ibid.*

⁸³ L. MILANO, « Droit de ne pas être jugé deux fois pour une même infraction (article 50 de la Charte) », in C. Maubenard et H. Surre, *L'institut de droit européen des droits de l'homme, les juridictions de l'Union européenne et les droits fondamentaux*, *Rev. trim. dr. h.*, 2015/103, p. 696.

Se pose dès lors la question de savoir si cette limitation à l'article 50 de la Charte peut être considérée comme justifiée. Dans l'arrêt Spasic du 27 mai 2014⁸⁴, la Cour de Justice y répond par l'affirmative. En l'espèce, il s'agissait d'un ressortissant serbe poursuivi en Allemagne pour des faits d'escroquerie en Italie en 2009. Parallèlement, il avait été condamné pour la même infraction en Italie à une peine privative de liberté ainsi qu'à une amende de 800 euros. Entre-temps, le requérant avait payé l'amende mais n'avait pas exécuté sa peine privative de liberté. Fin 2013, ce dernier se trouvait en détention provisoire en Allemagne dans l'attente de son jugement pour l'infraction d'escroquerie commise en Italie⁸⁵.

Lors de son procès, il invoqua le principe « non bis in idem ». Les autorités allemandes lui rétorquèrent que ce principe ne s'appliquait pas à son cas d'espèce au regard de l'article 54 de la C.A.A.S., puisqu'il n'avait pas encore exécuté sa peine privative de liberté en Italie. Le requérant quant à lui, estimait que la condition d'exécution prévue dans la C.A.A.S. ne pouvait restreindre la portée de la Charte et qu'il devait être remis en liberté, étant donné qu'il avait payé l'amende de 800 euros et ainsi exécuté la sanction infligée⁸⁶.

Dans un premier temps, la Cour de Justice a considéré que l'article 54 de la C.A.A.S. respectait le contenu essentiel du principe « non bis in idem » consacré à l'article 50 de la Charte. En effet selon la Cour, cette disposition tend à éviter qu'une personne qui a été définitivement condamnée dans un premier Etat contractant, ne puisse plus être poursuivie pour les mêmes faits dans un second Etat contractant et reste donc finalement impunie lorsque le premier Etat n'a pas fait exécuter la peine encourue⁸⁷.

Dans un deuxième temps, La Cour a estimé que, nonobstant la formulation de l'article 54 de la C.A.A.S. qui stipule qu'il faut que « la sanction ait été subie », cette condition couvre à l'évidence, la situation où deux peines principales ont été prononcées, telles que celles en cause dans l'affaire au principal, à savoir, d'une part, une peine privative de liberté et, d'autre part, la condamnation au paiement d'une amende⁸⁸.

En effet, la Cour considère qu'une interprétation différente conduirait à vider de son sens le principe « non bis in idem » contenu à l'article 54 de la C.A.A.S. et compromettrait l'application utile dudit article. La Cour conclut donc que, dès lors que l'une des deux sanctions prononcée⁸⁹ n'a pas été « subie » au sens de la C.A.A.S., cette condition ne saurait être considérée comme ayant été remplie⁹⁰.

⁸⁴ C.J.U.E., 27 mai 2014, Zoran Spasic, C-129/14.

⁸⁵ « Principe ne bis in idem, condition d'exécution », *Obs. Bxl*, 2014/3, n°97, p. 91.

⁸⁶ *Ibid.*

⁸⁷ *Ibid.*

⁸⁸ « Principe ne bis in idem, condition d'exécution », *op cit.*, p. 92.

⁸⁹ Par une même juridiction d'un même Etat.

⁹⁰ *Ibid.*

Enfin dans l'arrêt M. du 5 juin 2014⁹¹, la question s'est posée devant la Cour de Justice de savoir si une ordonnance de non-lieu qui interdit, dans l'Etat où elle a été rendue, de nouvelles poursuites pour les mêmes faits à l'encontre de la même personne, sauf survenance de charges nouvelles, doit être considérée comme une décision portant jugement définitif et fait ainsi obstacle à de nouvelles poursuites contre la même personne pour les mêmes faits dans un autre Etat contractant au regard de l'article 54 de la C.A.A.S⁹².

En l'espèce, la Cour a considéré que la possibilité de réouverture de l'instance judiciaire en raison de la survenance de nouvelles charges ne remet pas en cause le caractère définitif de l'ordonnance de non-lieu car elle suppose l'engagement d'une procédure distincte sur base d'éléments de preuve différents, et non la continuation de la procédure clôturée⁹³.

II. LA JURISPRUDENCE DE LA COUR DE JUSTICE

L'arrêt Akerberg Fransson mérite à lui seul une page de ce travail, car c'est le premier arrêt de la Cour de Justice qui traite à la fois du principe « non bis in idem » et de la fiscalité. Il convient donc de nous y atteler.

Tout d'abord la situation factuelle : M. Fransson, pêcheur indépendant de son Etat, se voit accusé par l'administration fiscale suédoise d'avoir manqué à ses obligations déclaratives en matière de T.V.A., d'impôt sur les revenus et de cotisations patronales au cours des exercices 2004 et 2005. En conséquence, le 27 mai 2007 M. Fransson se voit infliger plusieurs amendes administratives pour infraction en matière de T.V.A. Les sanctions n'ayant pas fait l'objet de recours, celles-ci sont devenues définitives le 31 décembre 2010 et 2011⁹⁴.

Par la suite le 9 juin 2009, le tribunal local de Haparanda a engagé une procédure pénale à l'encontre de M. Fransson pour répondre du chef de fraude fiscale aggravée. Ce dernier est dès lors passible d'une peine privative de liberté pouvant aller jusqu'à six ans⁹⁵. Pour sa défense, M. Fransson invoque le principe « non bis in idem » contenu à l'article 50 de la Charte.

⁹¹ C.J.U.E., 5 juin 2014, M., C-398/12.

⁹² L. MILANO, op. cit., p. 697.

⁹³ *Ibid.* Voyez également : C.J.U.E., Kossowski, 29 juin 2016, C-486/14.

⁹⁴ M. MORSA, « L'application du principe non bis in idem en droit européen et la question du cumul successif des sanctions administratives et pénales pour des mêmes faits », *J.T.T.*, 2013/16, n°1160, p. 250.

⁹⁵ *Ibid.*

La Cour de Justice de l'Union va se rallier à la position de la Cour européenne des droits de l'homme et dire pour droit que : « L'article 50 de la Charte ne s'oppose pas au cumul de sanctions fiscales et de poursuites pénales pour les mêmes faits de fausses déclarations dans le domaine de la T.V.A., pourvu que la sanction fiscale ne revête pas un caractère pénale, qualification qu'il appartient à la juridiction de renvoi de déterminer en fonction des trois critères indiqués par la Cour⁹⁶.

Les critères permettant de déterminer en droit de l'Union la nature pénale d'une sanction, sont ceux de la jurisprudence de la Cour de Strasbourg (test Engel) que nous avons déjà analysé dans le cadre de ce travail⁹⁷. La Cour de Justice adopte également la doctrine de l'idem factuel puisque pour celle-ci les sanctions fiscales et les poursuites pénales à l'encontre de M. Fransson reposent sur les mêmes faits : l'absence de ses obligations déclaratives en matière de T.V.A.⁹⁸.

La Cour de Justice a également eu l'opportunité de se prononcer récemment sur la condition d'identité de personne dans les affaires jointes C-217/15 et 350/15 du 5 avril 2017⁹⁹. En effet, pour que le principe « non bis in idem » puisse s'appliquer, il faut que ce soit la même personne qui fasse l'objet de deux procédures pénales pour les mêmes faits.

Ainsi, lorsque deux administrateurs de société sont poursuivis devant les juridictions pénales pour répondre du chef d'absence de déclaration dans le domaine de la T.V.A., et que la société qu'ils dirigent s'est vue imposer des sanctions fiscales pour les mêmes faits, le principe « non bis in idem » n'est pas violé puisque la sanction fiscale est infligée à une société dotée de la personnalité juridique, tandis que les poursuites pénales sont engagées contre deux personnes physiques. Il ne s'agit dès lors pas de la même personne¹⁰⁰.

Enfin, le lecteur aura été attentif au fait qu'il s'agit de deux arrêts qui concernent la T.V.A. et non un autre impôt. En effet, la Cour de Justice n'est pas compétente en matière d'impôt sur les revenus, contrairement à la T.V.A., qu'elle considère comme une mise en œuvre du droit de l'Union, au sens de l'article 51 § 1 de la Charte¹⁰¹.

⁹⁶ V. KRONENBERGER, « « quand mise en œuvre » rime avec « champ d'application » : la Cour précise les situations qui relèvent de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne dans le contexte de l'application du ne bis in idem », *Rev. aff. eur.*, 2013/1, p. 158.

⁹⁷ C.J.U.E., 5 juin 2012, Bonda, C-489/10. Voyez à cet égard : C. BUYSSE, « Cumul d'une amende TVA avec une sanction pénale : quand est-il possible ? », *Le Fiscologue*, 2013, liv. 1331, p. 7.

⁹⁸ De plus et bien que l'Union européenne n'ait pas encore adhéré à la Convention européenne des droits de l'homme, la Cour de Justice se réfère toujours à l'article 4 du Protocole n°7 dans ses arrêts relatifs aux droits fondamentaux. Voyez : C.J.U.E., 5 avril 2017, Massimo Orsi et Luciano Baldetti, C-217/15 et C-350/15, point 24 et 25.

⁹⁹ C.J.U.E., 5 avril 2017, Massimo Orsi et Luciano Baldetti, C-217/15 et C-350/15.

¹⁰⁰ *Ibid.*, § 9-13 et 28.

¹⁰¹ C.J.U.E, ordonnance du 15 avril 2015, Stefano Burzio, C-497/14, point 30.

Après ces longs développements sur la jurisprudence des juridictions internationales, il convient à présent d'examiner comment ces enseignements ont été intégrés par les juridictions belges.

5. LA JURISPRUDENCE DES JURIDICTIONS BELGES

Dans cette section, nous analyserons les principales sanctions prévues par la législation fiscale belge et leur interaction avec le principe « non bis in idem » au regard des juridictions du Royaume¹⁰².

A. ACCROISSEMENTS D'IMPOT ET AMENDES EN MATIERE D'IMPOT SUR LES REVENUS

La base légale des accroissements d'impôt et des amendes administratives en matière d'impôt sur les revenus se situe respectivement à l'article 444 du C.I.R./92 et 445 du même code.

Tout d'abord en ce qui concerne les accroissements d'impôt, la Cour de cassation a estimé dans un arrêt du 24 avril 2015 que la condition liée à l'idem factuel n'était pas remplie et qu'en conséquence, le principe « non bis in idem » ne pouvait trouver à s'appliquer¹⁰³.

Le cas d'espèce impliquait une personne qui percevait des revenus provenant du vol et du recel de palettes. L'intéressé était poursuivi du chef de vol devant le tribunal correctionnel. Par contre, celui-ci n'avait pas été poursuivi pour la non-déclaration de revenus imposables, mais l'Administration lui réclamait un accroissement d'impôt de 50% pour avoir omis délibérément de déclarer lesdits revenus. Selon la Cour suprême, le juge d'appel a pu considérer que les faits pour lesquels le contribuable a été puni par le tribunal correctionnel (le vol de palettes) étaient d'autres faits que ceux pour lesquels un accroissement d'impôt a été appliqué (non-déclaration de ces revenus illicites)¹⁰⁴.

¹⁰² Pour une vue d'ensemble des différentes sanctions fiscales belges voyez : A. MASSET, « La responsabilité pénale de l'entreprise », in *Guide juridique de l'entreprise*, liv. 119.5, 2e éd., Bruxelles, Kluwer, 2011, p. 91-98 ; A. LECOCQ et A. BINDELS, « Actualités 2015 en matière de droit pénal fiscal », in P. Jaillot, *Le droit fiscal en Belgique*, Les ateliers des FUCam, Bruxelles, Anthémis, 2016, p. 483-505 ; Y. DE CORDT et O. BERTIN, *op. cit.*, p. 518-524 ; S. LEMMENS, *op. cit.*, p. 3-16 ; F. KONING, « Les accroissements d'impôt : état de la question », *R.G.F.*, 2013, n°37, p. 1-5.

¹⁰³ C. BUYSSE, « Fraude fiscale : pas d'accroissement dans la mesure de la sanction pénale », *Le Fiscologue*, 2016, liv. 1469, p. 4.

¹⁰⁴ *Ibid.*

En ce qui concerne la jurisprudence des cours d'appel, tant celle d'Anvers¹⁰⁵ que celle de Bruxelles¹⁰⁶, ont décidé d'annuler intégralement un accroissement d'impôt appliqué par l'Administration à des contribuables qui avaient introduit des déclarations inexactes à l'I.P.P., au motif qu'ils avaient déjà subi une sanction pénale (définitive) pour des faits qui sont en substance identiques¹⁰⁷.

L'arrêt du 8 mars 2016 de la Cour d'appel d'Anvers¹⁰⁸ mérite que nous nous y attardions plus longuement. En effet, la Cour réalise une application proportionnelle du principe « non bis in idem »¹⁰⁹. En l'espèce, l'Administration reprochait au contribuable d'avoir d'une part, déduit à tort certaines dépenses au titre de frais professionnels et d'autre part, d'avoir omis de reprendre une « prépension complémentaire » dans sa déclaration à l'I.P.P. pour les exercices d'imposition 1989-1994. Lors de l'établissement des cotisations supplémentaires de ce contribuable, l'Administration lui appliqua également un accroissement d'impôt de 50%¹¹⁰.

Par la suite, une enquête pénale fut diligentée à l'encontre de ce même contribuable concernant le paiement « au noir » de la prépension complémentaire. Cette enquête déboucha sur l'arrêt du 27 juin 2002 par lequel le justiciable fut condamné pénalement pour une partie et acquitté pour une autre¹¹¹.

En l'occurrence, la Cour a considéré que la condition de l'idem factuel était remplie, mais uniquement pour les faits à l'origine de la prépension complémentaire (car c'est le seul aspect qui fut dans l'arrêt pénal) : les faits qui furent l'objet de la condamnation du contribuable dans l'affaire pénale d'une part, et les faits qui furent l'objet des accroissements d'impôt d'autre part, sont en substance les mêmes car tant l'arrêt pénal que les accroissements d'impôt répriment le même ensemble d'agissements du justiciable¹¹².

¹⁰⁵ Anvers, 3 juin 2014, R.G. n° 2013/AR/915.

¹⁰⁶ Bruxelles, 13 juin 2014, R.G. n° 2011/AR/1470 ; pour une décision en sens contraire, voyez : Anvers, 15 décembre 2015, R.G. n° 2014/AR/1551.

¹⁰⁷ C. BUYSE, « Fraude fiscale : pas d'accroissement dans la mesure de la sanction pénale », *Le Fiscologue*, 2016, liv. 1469, p. 1-2 ; C. BUYSE, « Non bis in idem : une sanction pénale définitive exclut l'accroissement d'impôt », *Le Fiscologue*, 2014, liv. 1404, p. 9-10.

¹⁰⁸ Anvers, 8 mars 2016, R.G. n° 2008/AR/997. Voyez également : Liège du 8 janvier 2016, R.G. n° 2011/RG/786 ; Anvers, 24 novembre 2015, R.G. n° FJF 2016/151 ; Gand, 25 novembre 2014, R.G. n° FJF 2015/202.

¹⁰⁹ Conformément à l'arrêt Cour eur. D.H., 10 février 2015, *Kiiveri c. Finlande*, point 36-37.

¹¹⁰ C. BUYSE, op. cit., p. 1.

¹¹¹ *Ibid.*

¹¹² *Ibid.*, p. 2.

Puisqu'une décision pénale définitive a d'abord été rendue pour des faits identiques ou en substance les mêmes par l'arrêt du 27 juin 2002, aucune sanction fiscale ne pouvait plus être prononcée pour ces faits. En conséquence, la Cour dégrève les cotisations supplémentaires dans la mesure où un accroissement d'impôt de 50% est appliqué en ce qui concernait la non-déclaration de la prépension complémentaire. Dès lors, l'accroissement d'impôt n'est maintenu que pour la déduction rejetée des frais professionnels¹¹³.

Quant aux amendes administratives qui sont infligées au contribuable en vertu de l'article 445 du C.I.R./92, la jurisprudence est la même que celle citée plus haut. Ainsi dans l'arrêt du 30 septembre 2014¹¹⁴, la Cour d'appel de Gand a estimé que l'Administration ne pouvait pas infliger à nouveau un accroissement d'impôt à un contribuable envers lequel une amende administrative de 625 euros avait déjà été infligée. En effet, étant donné que ladite amende avait un caractère pénal, la Cour a décidé qu'infliger cette amende correspondait de facto à une poursuite pénale¹¹⁵.

A contrario, dans le jugement du 26 février 2015 du tribunal de première instance de Bruxelles¹¹⁶, l'Administration ne pouvait pas non plus infliger une amende administrative de 625 euros lorsque le contribuable avait déjà été sanctionné préalablement par un accroissement d'impôt. En conséquence, la jurisprudence relative au principe « non bis in idem » conduit d'une part l'Administration fiscale à devoir choisir la sanction qui lui semble la plus appropriée au cas d'espèce et, d'autre part, le contribuable à inciter cette dernière à lui infliger la sanction la plus douce (en l'occurrence l'amende administrative).

¹¹³ *Ibid.*

¹¹⁴ Gand, 30 septembre 2014, R.G. n° G 14/0768. La Cour d'appel de Gand confirme de par cet arrêt sa jurisprudence antérieure, voyez : Gand, 31 janvier 2012, *Cour. Fisc.*, 2012/395.

¹¹⁵ X., « L'administration peut-elle infliger un accroissement d'impôt, après qu'une amende administrative ait déjà été infligée pour déclaration tardive ? », *Cour. Fisc.*, 2014, liv. 17, p. 697.

¹¹⁶ Trib. Bruxelles, 26 février 2015, R.G. n° 2011/12019/1 et 2011/12020/A.

B. AMENDES PROPORTIONNELLES ET NON PROPORTIONNELLES EN MATIERE DE TVA

La jurisprudence des juridictions belges étant similaire à celle relative aux accroissements d'impôt et amendes en matière d'impôt sur les revenus, nous examinerons cette problématique de manière plus succincte que les précédentes et renverrons le lecteur aux références pertinentes.

Tout d'abord, le siège de la matière se situe à l'article 70 C.T.V.A. En vertu de l'article 84 alinéa 3 du même code, les amendes proportionnelles doivent être fixées selon une échelle. Cette dernière se trouve dans l'arrêté royal n°41 du 31 janvier 1987. Les sanctions pénales sont reprises aux articles 73 à 73 octies du C.T.V.A.

Ensuite, nous pouvons relever que le caractère pénal des amendes prévues à l'article 70 C.T.V.A. a été reconnu par la Cour constitutionnelle dans son arrêt du 21 février 2013¹¹⁷. Par la suite, le Cour d'appel de Gand¹¹⁸ a décidé que l'Administration ne pouvait pas infliger, pour les mêmes faits, deux amendes en matière de T.V.A. Le fait que la première était proportionnelle et la seconde ne l'était pas, ne fut pas un argument pertinent pour la Cour. En effet, il s'agit à chaque fois de sanctions non cumulables sur base du principe « non bis in idem »¹¹⁹.

Néanmoins, la Cour d'appel de Liège a récemment estimé qu'il n'y avait pas lieu d'appliquer le principe « non bis in idem », dans la situation où l'intéressé se voit simultanément¹²⁰ infliger une amende proportionnelle de 200% en matière de T.V.A. et un accroissement d'impôt de 50% en matière d'impôt sur les revenus¹²¹.

Enfin comme en matière d'impôt sur les revenus, la cour d'appel de Gand¹²² fit une application proportionnelle du principe « non bis in idem ». Il s'agissait en l'espèce d'un contribuable qui avait été condamné pénalement pour faux et usage de faux. Par la suite un accroissement d'impôt en I.P.P. et une amende T.V.A. de 200% lui ont été infligées.

¹¹⁷ C.C., 21 février 2013, n°13/2013. Pour un commentaire de l'arrêt précité : P. BELLEN, « Les amendes fiscales prévues à l'article 70 CTVA sont des amendes pénales : vide législatif », *Act. fisc.*, 2014, liv. 3, p. 1-4.

¹¹⁸ Gand, 10 mars 2015, R.G. n° G 15/0273. Voyez également : Bruxelles, 30 avril 2015, R.G. n° FJF 2016/59 ; *Cour. Fisc.*, 2015, n°16, p. 951.

¹¹⁹ X., « Est-ce que l'administration de la TVA peut, lors d'un contrôle fiscal pour des mêmes faits et infractions, infliger une amende proportionnelle et une amende non proportionnelle ? Est-ce qu'une telle manière de procéder est contraire au principe Non bis in idem ? », *Cour. Fisc.*, 2015, liv. 8, p. 747.

¹²⁰ C'est nous qui soulignons.

¹²¹ Liège, 26 octobre 2016, R.G. n° 2014/RG/1700. En effet, à la différence de l'arrêt de la Cour d'appel de Gand du 10 mars 2015, les sanctions ont été infligées lors d'une seule procédure, le principe « non bis in idem » n'est donc pas applicable puisqu'il n'existait pas de condamnation pénale préalable définitive et que les poursuites furent en l'espèce simultanées. Pour un commentaire complet de l'arrêt précité, voyez : F. LEDAIN, « Cumul des amendes TVA et accroissements d'impôt : pas d'application de l'article 65 du Code pénal ! », *sem. Fisc.*, 2017/06, n°272, p. 4.

¹²² Gand, 23 septembre 2014, R.G. n° 2013/AR/1324.

La Cour a estimé que nonobstant le fait que l'amende qui a été établie en matière de T.V.A. fut fondée sur une autre infraction fiscale que l'accroissement d'impôt, la juridiction d'appel a tenu compte de ce que les infractions en matière d'impôt des personnes physiques trouvent pour la plus grande part leur origine dans des faits qui en réalité sont les mêmes que ceux qui ont conduit aux infractions en matière de T.V.A.

Dans les deux cas, la sanction et son degré (200%) furent fondés sur l'établissement et l'utilisation des mêmes fausses factures par l'appelant dans sa comptabilité. Dès lors, puisque l'amende TVA portait sur deux exercices comptables, années civiles complètes, dont une des deux années correspond à l'exercice d'imposition qui fait l'objet du litige, la Cour limite l'accroissement d'impôt à 100%¹²³.

C. SANCTIONS EN MATIERE DE DROITS DE DOUANES ET ACCISES

Les sanctions en matière de douanes et accises font l'objet de dispositions éparses réparties dans la Loi Générale sur les Douanes et Accises (ci-après L.G.D.A.). Ces dispositions répriment entre autres : les fraudes liées aux mouvements de marchandises¹²⁴, celles qui portent sur la quantité ou la nature des marchandises¹²⁵ ou encore celles qui sont commises dans le but d'obtenir un régime préférentiel d'imposition^{126, 127}.

De plus en Belgique, presque toutes les infractions à la législation sur les douanes et accises sont sanctionnées pénalement. En outre, le droit pénal relatif à cette matière est particulièrement draconien, à savoir des peines très lourdes et le fait qu'une grande partie des infractions sanctionnées par la L.G.D.A. n'exige pas d'élément intentionnel¹²⁸.

¹²³ Cette décision est contestable au regard de l'arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme du 12 avril 2016, *Dungeveckis c. Lituanie*.

¹²⁴ Article 220, 222, 226-227 L.G.D.A.

¹²⁵ Articles 233, 234, 236-237 L.G.D.A.

¹²⁶ Articles 256 L.G.D.A.

¹²⁷ P. VANVAECK et S. VASTMANS, « Douanes et accises », in *Manuel de droit fiscal*, liv. VI, Bruxelles, Kluwer, 2015-2016, p. 1759.

¹²⁸ *Ibid.*, p. 1768-1770. Par exemple, pour qu'il y ait infraction d'importation frauduleuse, il doit être établi que le prévenu ait importé sciemment et volontairement les biens pour lesquels aucune déclaration n'a été déposée. Or pour que l'élément moral soit rencontré, il suffit d'être au courant du fait que l'on a les biens avec soi. En ce qui concerne le coauteur, il est nécessaire mais suffisant qu'il ait fourni sciemment et volontairement n'importe quelle forme de coopération à l'infraction.

Ce régime de sanctions qui se base sur un système séparé et plus sévère pour la recherche et les poursuites pénales en matière de douanes et accises n'a pas été jugé contraire à la Constitution par la Cour constitutionnelle¹²⁹. En effet selon cette dernière, ce régime distinct se justifie pour la recherche et les poursuites pénales en matière de douanes et accises, compte tenu de l'ampleur de la fraude dans une matière technique et transfrontalière caractérisée par une grande mobilité des marchandises¹³⁰.

Au vu de ces sanctions drastiques, nous ne sommes pas surpris de retrouver la jurisprudence relative au principe « non bis in idem ». A titre d'exemple, nous pouvons citer un arrêt de la Cour d'appel de Gand¹³¹ qui concernait une dame qui fut condamnée par le tribunal correctionnel à une amende de 20.725 euros pour avoir importé un véhicule onéreux, sans avoir rempli ses obligations déclaratives en matière de droits d'importations¹³².

A la suite de ce jugement, l'Administration de la T.V.A. lui réclama le paiement de la taxe sur la valeur du véhicule importé. De plus, une amende administrative lui fut infligée. La contrevenante paya la T.V.A. mais contesta l'amende sur base du principe « non bis in idem ». La Cour d'appel lui donna raison car celle-ci avait déjà fait l'objet d'une amende en matière de droits d'importations pour les mêmes faits, ce qui rendit nulle l'amende relative à la T.V.A.¹³³.

D. LA « SANCTION » DE SOLIDARITE (C.I.R./92 – T.V.A. – DROIT D'ENREGISTREMENT)

Les articles 458 du C.I.R./92 et 73sexies du C.T.V.A. administrent une responsabilité in solidum au paiement de l'impôt élué, des personnes qui auront été condamnées comme auteurs ou complices d'infractions visées respectivement aux articles 449 à 452 du C.I.R./92 et 73 à 73bis du C.T.V.A.¹³⁴

¹²⁹ C.A., 6 avril 2000, n° 40/2000.

¹³⁰ P. VANVAECK et S. VASTMANS, op. cit., p. 1759.

¹³¹ Gand, 31 janvier 2012, R.G. n° G 12/0035. Pour un arrêt plus récent de la même juridiction concernant un assujetti en possession de 2.463.000 cigarettes non étiquetées de bandelettes fiscales belges, voyez : Gand, 11 octobre 2016, R.G. n° 2015/AR/1189.

¹³² X., « Le principe « non bis in idem » fait-il obstacle à ce qu'une amende en matière de TVA soit infligée à une personne qui a déjà été condamnée pénalement pour les mêmes faits ? », *Cour. Fisc.*, 2012, liv. 8, p. 415.

¹³³ *Ibid.*, p. 416-418.

¹³⁴ Les articles 207sexies du Code des droits et taxes divers, 207quater du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe et 72 du Code des droits de succession prévoient également ce type de responsabilité.

Tout d'abord, pour que cette responsabilité puisse être mise en œuvre, il faut une condamnation pénale de la personne visée par la règle de la solidarité. Cette dernière est applicable automatiquement car le texte de loi ne requiert pas le prononcé exprès de la solidarité par le juge pénal¹³⁵. Nous pouvons également relever que la règle s'applique même en cas de déclaration de culpabilité ou encore en cas de jugement se bornant à déclarer établis les faits constitutifs des préventions^{136, 137}.

Ensuite, la règle prescrit la condamnation d'une personne en qualité d'auteur, coauteur ou complice. Une simple aide (ou un conseil) suffit¹³⁸. Enfin l'impôt éludé doit être valablement établi et impayé – la solidarité ne s'applique pas aux intérêts, accroissements d'impôt, amendes administratives ou autres frais¹³⁹ – et l'infraction pour laquelle le codébiteur solidaire a été condamné doit avoir contribué à éluder l'impôt¹⁴⁰.

Au vu de ces éléments, nous aurions eu tendance à considérer cette responsabilité solidaire comme une peine au sens de l'article 6 de la C.E.D.H. Toutefois, la Cour constitutionnelle dans un arrêt du 16 juillet 2009 a décidé que la responsabilité solidaire prévue par les articles 458 du C.I.R./92 et 73sexies du C.T.V.A. n'était pas une peine au sens de l'article 6 de la C.E.D.H., mais constituait une mesure civile.

De par cette décision, la Cour constitutionnelle s'est alignée sur la jurisprudence de la Cour de cassation qui, dans un arrêt du 20 janvier 2009¹⁴¹, a estimé que la responsabilité solidaire prévue par le C.I.R./92 et le C.T.V.A. était comparable à l'obligation solidaire de restitution et de paiement des dommages et intérêts, à laquelle toutes les personnes condamnées pour une même infraction sont tenues en vertu de l'article 50 du Code pénal et que cette obligation n'a donc pas un caractère répressif, mais uniquement indemnitaire¹⁴².

¹³⁵ Cass., 6 mai 2014, R.G. n° P.13.1660.N ; Cass., 14 mai 2014, *Pas.*, 2014/5. Pour un commentaire critique de ce dernier arrêt, voyez : F. KONING, « Solidarité fiscale au paiement de l'impôt direct éludé, même sans condamnation pénale », *J.T.*, 2014, liv. 6578, p. 663-665.

¹³⁶ Cass., 15 octobre 2002, *Pas.*, 2002/9-10 et Cass., 25 mai 2011, *Pas.*, 2014/5.

¹³⁷ N. PIROTTE, « Le recouvrement à charge des tiers de l'impôt sur les revenus et les poursuites fiscales simplifiées », *R.G.C.F.*, 2015/6, p. 378-379.

¹³⁸ Cass., 28 septembre 2010, *Pas.*, 2010/9.

¹³⁹ C.C., 18 juin 2009, n°99/2009 et C.C., 16 juillet 2009, n°117/2009, point B.6.3.5. Pour un commentaire de ce dernier arrêt, voyez : L. HUYBRECHTS, « L'obligation solidaire au paiement de l'impôt éludé », *Rev. dr. pen.*, 2010, liv. 4, p. 472 ; X. PACE, « Les auteurs et complices d'une infraction fiscale sont solidairement tenus de l'impôt éludé : portée de la règle et pouvoir de modulation du juge à propos des arrêts de la Cour constitutionnelle n°99/2009, 105/2009, 117/2009 et 159/2009 », *R.G.C.F.*, 2010/4, p. 266 ; A. BLAFFART, « Les articles 458 CIR/92 et 73sexies du code de la T.V.A. en matière de responsabilité solidaire », *Act. fisc.*, 2009, liv. 34, p.4-5.

¹⁴⁰ N. PIROTTE, *op. cit.*, p. 379.

¹⁴¹ Cass., 20 janvier 2009, *Pas.*, 2009/1. Voyez : C. BUYSSE, « L'obligation solidaire des (co-)auteur n'est pas une peine », *Le Fiscologue*, 2009, liv. 1148, p. 11-12.

¹⁴² L. HUYBRECHTS, *op. cit.*, p. 472.

La conséquence de cette qualification est que les garanties offertes au prévenu dans le cadre d'une procédure pénale, dont le principe « non bis in idem », ne peuvent être prises en compte par le juge. Ceci est pour le moins critiquable. En effet, la responsabilité solidaire engendre de lourdes répercussions pour celui ou ceux qui la subissent. Cela est notamment le cas lorsque le coauteur ou complice est tenu d'acquitter la totalité de la dette d'impôt, alors qu'il n'a eu qu'une part minime dans la réalisation de l'infraction, que cette dernière ne lui a rapporté aucun avantage significatif ou encore qui n'a en pratique, pas de moyens de recours contre les autres coauteurs ou complices¹⁴³.

Cette qualification de mesure civile est d'autant plus dommageable que la Cour européenne des droits de l'homme pourrait décider que la mesure est principalement, dans certaines circonstances, pourvue d'un caractère répressif. Enfin relevons que la Cour de cassation de France a reconnu au sujet d'un article identique, soit l'article 1745 du Code général des impôts, qu'il s'agissait d'une sanction pénale¹⁴⁴.

A propos des droits d'enregistrement, la responsabilité solidaire trouve son fondement légal à l'article 207quater du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (Région Wallonne). Cette disposition n'appelle pas de commentaire particulier par rapport à ses homologues en matière de TVA et d'impôt sur les revenus.

En revanche, aux termes d'un arrêt du 22 septembre 2016¹⁴⁵, la Cour constitutionnelle a décrété que l'article 203 1^{er} alinéa du Code des droits d'enregistrement violait les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce qu'il permet que le droit élué soit indivisiblement dû par les parties à un acte de vente qui n'ont pas participé à la dissimulation d'une partie du prix de vente ou qui n'en avaient pas connaissance¹⁴⁶.

¹⁴³ N. PIROTTE, *op. cit.*, p. 380. Relevons l'arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 12 octobre 2016 (R.G. n° 2012/AR/139), qui en application de l'article 73sexies du C.T.V.A. autorise le débiteur condamné solidairement à la dette d'impôt, à rembourser le montant de 662.955,39 euros et les intérêts à raison de 100 euros par mois.

¹⁴⁴ Voyez : J. VAN DYCK, « Responsabilité solidaire : aucune échappatoire ? », *Le Fiscologue*, 2009, liv. 1166, p. 3. N. PIROTTE, *op. cit.*, p. 380.

¹⁴⁵ C.C., 22 septembre 2016, n° 115/2016.

¹⁴⁶ L. STAS, « Indivisibilité de la dette de droits élués en cas de dissimulation de prix : constat d'inconstitutionnalité à l'égard des parties présumées innocentes », *Droits d'enregistrement*, 2016/3, p. 3.

En effet, contrairement à l'article 73sexies du C.T.V.A. ou à l'article 207quater du Code des droits d'enregistrement, l'article 203 traite de façon identique, sans justification raisonnable, deux catégories de personnes différentes : celles parmi les parties qui ont été poursuivies et condamnées du chef d'une infraction pénale en raison de la dissimulation de prix et celles qui ne l'ont pas été. Dès lors, la disposition litigieuse a pour effet de sanctionner les seconds, alors qu'ils sont les victimes du comportement des premiers ! A notre sens, rien ne peut justifier une telle discrimination. Il convient en conséquence aux législateurs des trois Régions du pays de modifier leur législation fiscale respective¹⁴⁷.

E. LES COTISATIONS SPECIALES SUR COMMISSIONS SECRETES ET BENEFICES DISSIMULES

Le siège de la matière se situe aux articles 57 et 219 du CIR/92. Sans entrer dans les détails, l'article 219 soumet à une cotisation distincte les dépenses visées à l'article 57 et des avantages de toute nature visés aux articles 31 alinéa 2 2° et 32 alinéa 2, 2°, qui ne sont pas justifiés par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif ainsi qu'à raison des bénéfices dissimulés qui ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société¹⁴⁸.

La cotisation spéciale sur commissions secrètes s'élevait au départ à 309% des avantages ou des dépenses non justifiés par la production de fiches individuelles¹⁴⁹. Au vu de ce montant élevé, s'est posée la question devant les juridictions de savoir si cette dernière possédait ou non un caractère pénal au sens de l'article 6 de la C.E.D.H. En 2010¹⁵⁰, la Cour de cassation avait tranché en faveur du caractère indemnitaire de ladite cotisation dans la mesure où elle tend à réparer la perte de l'impôt et des cotisations sociales. Or déjà à l'époque, certaines juridictions et auteurs du Royaume doutaient du caractère indemnitaire de cette cotisation, en affirmant que le taux de 309% faisait bien plus que réparer la perte de cotisations sociales et d'impôt des personnes physiques¹⁵¹.

¹⁴⁷ *Ibid.*, p. 5 et 8. Voyez également : C.C., 22 septembre 2016, *Rev. not.*, 2016/10, n° 3112 ; C.C., 22 septembre 2016, *R.G.C.F.*, 2017/1 ;

¹⁴⁸ Relevons qu'en vertu de l'article 198 §1^{er}, 1° du C.I.R./92, la cotisation spéciale elle-même est déductible au titre de frais professionnels dans le chef de la société. Il en va de même pour les commissions secrètes ou les bénéfices dissimulés eux-mêmes qui sont soumis à la cotisation spéciale (article 197 du CIR/92). Voyez à cet égard : C. BUYSE, « La cotisation spéciale de 309% comme arme « ultime » », *Le Fiscologue*, 2013, liv. 1348, p. 1.

¹⁴⁹ 300% de taux de base tel que déterminé à l'article 219 C.I.R./92 et trois centimes additionnels de contribution complémentaire de crise instaurés par l'article 463bis CIR/92.

¹⁵⁰ Cass., 10 septembre 2010, *Pas.*, 2010/9.

¹⁵¹ J. VAN DYCK, « Commissions secrètes – Cotisation spéciale : à caractère pénal, au moins partiellement ? (Commentaire de Cass., 10 septembre 2010) », *Le Fiscologue*, 2010, liv. 1223, p. 6-7.

Ensuite, le doute se transforma en controverse jurisprudentielle et doctrinale. Certains juges estimaient que la cotisation avait essentiellement un caractère répressif, d'autres un caractère indemnitaire ou encore mixte. Ainsi en 2011¹⁵², le tribunal de première instance de Mons jugea qu'au vu de son montant et de son caractère dissuasif, la cotisation spéciale s'apparentait à une sanction pénale au sens de l'article 6 de la C.E.D.H. Dès lors il décida de la réduire de 150.000 à 5.000 euros seulement¹⁵³.

La seule échappatoire à cette cotisation élevée pour le bénéficiaire de ces commissions qui n'avaient pas été renseignées sur des fiches individuelles, consistait pour ce dernier à déclarer lui-même spontanément les montants ou avantages obtenus dans une déclaration introduite dans les délais. Conscient du montant excessif de cette cotisation et du frein qu'elle représentait pour le développement économique, le législateur fédéral a adopté une loi du 17 juin 2013¹⁵⁴ qui prévoyait que la cotisation n'était pas applicable, même en l'absence de déclaration spontanée, lorsque le montant des dépenses et avantages avait fait l'objet d'une taxation définitive dans le chef du bénéficiaire¹⁵⁵.

L'Administration se rallia rapidement à la position du législateur par une circulaire du 22 juillet 2013¹⁵⁶, signée par le ministre des Finances lui-même, qui stipulait que la cotisation spéciale devait désormais être considérée comme une mesure d'exception et que l'Administration devait donner autant que possible priorité à l'imposition du bénéficiaire de l'avantage¹⁵⁷.

Un an plus tard, dans un arrêt du 6 juin 2014 et de manière prudente, la Cour constitutionnelle considéra qu'il pouvait être admis que la cotisation spéciale présente, à tout le moins en partie, un caractère répressif et constituer une sanction de nature pénale au sens de la C.E.D.H.¹⁵⁸. Dans les cas où la coloration pénale de la cotisation est avérée, le juge doit dès lors lui appliquer les principes propres à la matière pénale. Toutefois, la motivation mesurée de cet arrêt engendra des décisions contradictoires dans tout l'ordre juridique belge¹⁵⁹.

¹⁵² Trib. Mons, 27 avril 2011 ; Trib. Mons, 25 octobre 2012, R.G. 11/770/A ; Anvers, 7 janvier 2014, R.G. 2012/AR/2000.

¹⁵³ J. VAN DYCK, « Réduction de la cotisation spéciale : de 150. 000 à 5.000 EUR », *Le Fiscologue*, 2011, liv. 1250, p. 2.

¹⁵⁴ Loi du 17 juin 2013, M.B. 28 juin 2013.

¹⁵⁵ C. BUYSE, « La cotisation spéciale de 309% comme arme « ultime » », *Le Fiscologue*, 2013, liv. 1348, p. 1-4.

¹⁵⁶ Circulaire du 22 juillet 2013, n° Ci.RH.421/628.803.

¹⁵⁷ C. BUYSE, op. cit., p. 1.

¹⁵⁸ C.C., 6 juin 2014, n° 88/2014, point B.5.1. Voyez : K.V.T., « La cotisation spéciale de 309% peut bel et bien avoir un caractère pénal », *Le Fiscologue*, 2014, liv. 1389, p. 1-2.

¹⁵⁹ Voyez notamment sur le caractère indemnitaire de la cotisation spéciale : Liège, 11 juin 2014, R.G. n° 2012/RG/617 et 2012/RG/796 ; J.-P. BOURS, « La problématique du caractère éventuellement pénal des cotisations spéciales sur commissions secrètes continue à agiter les esprits », *R.G.C.F.*, 2014, liv. 5, p. 364 ; J.-P. NEMERY DE BELLEVAUX, « Le double caractère indemnitaire et répressif de la cotisation distincte de l'article 219 CIR 1992 », note sous Mons (18e ch.), 7 mai 2014, *J.D.F.*, 2014/9-10, p. 312.

Cela étant, le législateur décida de se remettre à l'ouvrage par une loi du 19 décembre 2014¹⁶⁰ qui réforma fondamentalement la cotisation spéciale sur deux points. Premièrement, elle ramena le taux, de manière générale, de 309 à 103% (avec dans certaines circonstances, une possible réduction supplémentaire à 51,5%). Deuxièmement, les opportunités d'échapper à la cotisation spéciale ont également été revues¹⁶¹.

Néanmoins et bien que son taux ait été considérablement réduit, cette cotisation conserve un caractère pénal, puisque sa raison d'être reste de sanctionner le non-dépôt des fiches individuelles et ce, surtout si l'on ne relève aucune perte pour le Trésor¹⁶². Enfin, la Cour de cassation trancha la question de la qualification de la cotisation spéciale par deux arrêts du 12 février 2016¹⁶³ et du 10 mars 2016¹⁶⁴.

Malheureusement ces deux arrêts sont difficilement conciliables. En effet, dans son arrêt du 12 février 2016, la Cour de cassation semble écarter de manière catégorique, la possibilité pour les juges de remettre ou réduire la cotisation distincte. A l'inverse, dans son arrêt du 10 mars de la même année, la Cour suprême admet que la cotisation peut avoir la nature d'une sanction pénale au regard de la C.E.D.H. (test Engel)¹⁶⁵.

Selon cette dernière interprétation, les garanties offertes par la C.E.D.H. dont le principe « non bis in idem », doivent trouver à s'appliquer, notamment lorsqu'un même contribuable se voit infliger cette cotisation après avoir fait l'objet d'une procédure pénale définitive. Toutefois, la jurisprudence relative au principe « non bis in idem » se fait rare en matière de cotisation spéciale, car cette dernière est généralement enrôlée en même temps que les amendes et accroissements d'impôt. En conséquence, la condition correspondant à une condamnation pénale est manquante. Néanmoins les autres garanties, tel le principe de proportionnalité, s'appliquent pleinement¹⁶⁶.

¹⁶⁰ Loi du 19 décembre 2014, *M.B.* 29 décembre 2014.

¹⁶¹ J. VAN DYCK, « Nouvelle cotisation spéciale : toujours purement « compensatoire » ? », *Le Fiscologue*, 2015, liv. 1423, p. 5.

¹⁶² J. VAN DYCK, *op. cit.*, p. 9.

¹⁶³ Cass., 12 février 2016, R.G. n° F.15.0087.F.

¹⁶⁴ S. SEGIER, « En définitive, le juge fiscal peut-il, ou non, réduire la cotisation spéciale sur commissions secrètes ? », *Sem. Fisc.*, 2016/28, n° 247, p. 4 et 5 ; Cass., 15 mars 2016, R.G. n° F.14.0034.N.

¹⁶⁵ B. ZDRAVKOV, « La cotisation distincte est une « sanction pénale » : la Cour de cassation dit oui et/ou non... », *R.G.F.*, 2016/27, p. 3 et 4.

¹⁶⁶ Mons, 11 février 2015, n° 2013/RG/609.

6. L'ARRET A ET B CONTRE NORVEGE : UN REVIREMENT DE JURISPRUDENCE ? ANALYSE CRITIQUE

La Cour de Strasbourg, consciente de l'hécatombe des ordres juridiques répressifs des Etats parties à la Convention qu'a provoqué son interprétation extensive de l'idem factuel, a décidé de revenir en partie sur sa jurisprudence antérieure en redéfinissant les contours du principe « non bis in idem » par un arrêt du 15 novembre 2015¹⁶⁷.

En l'espèce, les requérants se virent infliger des accroissements d'impôt à hauteur de 30% des revenus qu'ils n'avaient pas déclarés. Les intéressés ne firent pas appel et payèrent tant les impôts que les majorations qui leur étaient réclamées. Parallèlement à cette procédure fiscale, ils furent reconnus coupables de fraude fiscale aggravée par la justice pénale norvégienne en mars et septembre 2009. Cette dernière les condamna à un an d'emprisonnement mais tint compte des majorations infligées dans la fixation de la peine¹⁶⁸.

Contrairement à sa jurisprudence antérieure et de manière assez surprenante, la Cour de Strasbourg n'a pas conclu à la violation du principe « non bis in idem ». A la place, cette dernière va innover en remodelant la notion de répétition de nouvelle poursuite (bis) qui tend dorénavant à protéger les procédures « mixtes », c'est-à-dire administratives et pénales. Selon la juridiction strasbourgeoise, l'article 4 du septième Protocole n'est pas violé lorsque les procédures fiscales et pénales sont unies par un lien matériel et temporel suffisamment étroit¹⁶⁹.

¹⁶⁷ Cour eur. D.H., 15 novembre 2016, A et B c. Norvège. Nous attirons l'attention du lecteur sur l'opinion dissidente du juge Pinto De Albuquerque que nous n'analyserons pas dans le cadre de ce travail.

¹⁶⁸ P. DE KOSTER, « Le cantique du Non bis in idem et son application quantique : réflexions sommaires à propos de l'arrêt de la Cour eur. D.H. du 15 novembre 2016 », *Rev. dr. pen. entr.*, 2017/1, p. 13.

¹⁶⁹ O. DECIMA, « Unum in idem : cumul des sanctions pénales et fiscales », *La Semaine Juridique Edition Générale*, n° 7-8, 2017, p. 5.

Les éléments pertinents pour statuer sur l'existence d'un lien suffisamment étroit du point de vue matériel sont au nombre de quatre¹⁷⁰ :

1° Premièrement il convient de déterminer si les différentes procédures visent des buts complémentaires et concernent ainsi, non seulement in abstracto mais aussi in concreto, des aspects différents de l'acte préjudiciable à la société en cause.

En l'occurrence, la Cour européenne des droits de l'homme se réfère aux explications de la Cour suprême norvégienne : la majoration d'impôt a une finalité générale de dissuasion et vise également à compenser les ressources humaines et financières considérables consacrées par les autorités fiscales aux contrôles et vérifications destinés à repérer les déclarations erronées. Quant à la condamnation pénale, elle poursuit des fins non seulement dissuasives mais aussi répressives et comporte un élément additionnel de fraude délictueuse¹⁷¹.

2° Deuxièmement il faut déterminer si la mixité des procédures en question est une conséquence prévisible, aussi bien en droit qu'en pratique, du même comportement réprimé.

A cet égard, la Cour estime que la conduite des procédures mixtes, avec une possibilité de cumul de différentes peines, était prévisible par le premier requérant, qui dès le début n'était pas censé ignorer que des poursuites pénales s'ajoutant à une majoration d'impôt étaient de l'ordre du possible, voire du probable, compte tenu du dossier¹⁷².

3° Troisièmement il est nécessaire de déterminer si les procédures en question ont été conduites d'une manière qui évite autant que possible toute répétition dans le recueil et dans l'appréciation des éléments de preuve, grâce à une interaction et une concertation adéquate entre les diverses autorités compétentes, faisant apparaître que l'établissement des faits effectués dans l'une des procédures a été repris dans l'autre.

En l'espèce selon la Cour, les procédures administratives et pénales ont été conduites en parallèle et étaient imbriquées. Les faits établis dans le cadre de l'une de ces procédures ont été repris dans l'autre et, pour ce qui est de la proportionnalité de la peine globale, la sanction pénale a tenu compte de la majoration d'impôt¹⁷³.

¹⁷⁰ F. KUTY, « Chronique de jurisprudence – le droit à un procès équitable au sens de la jurisprudence Strasbourgeoise en 2016 », *J.L.M.B.*, 2017/10, p. 475 ; Cour eur. D.H., 15 novembre 2016, A et B c. Norvège, § 132.

¹⁷¹ Cour eur. D.H., 15 novembre 2016, A et B c. Norvège, § 144.

¹⁷² *Ibid.*, § 146.

¹⁷³ *Ibid.*

4° Enfin et surtout, il faut déterminer si la sanction imposée, à l'issue de la procédure arrivée à son terme en premier, a été prise en compte dans la procédure qui a pris fin en dernier, de manière à ne pas faire porter au final à l'intéressé un fardeau excessif, ce dernier risque étant 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.

Compte tenu de ces considérations, la Cour conclut que rien n'indique que le premier requérant ait subi un préjudice disproportionné ou une injustice en conséquence de la réponse juridique intégrée. De plus ajoute la Cour, si des sanctions différentes ont été imposées par deux autorités différentes lors de procédures différentes, il existait un lien entre celles-ci, tant matériel que temporel, suffisamment étroit pour les considérer comme s'inscrivant dans le mécanisme intégré de sanctions prévu par le droit norvégien dans le cas où une omission d'informations sur certains revenus dans une déclaration fiscale conduit à une erreur dans l'assiette de l'impôt¹⁷⁴.

Toutefois, l'existence d'un lien matériel entre les procédures n'est pas suffisant à lui seul pour mettre en échec le principe « non bis in idem ». En effet, il est aussi nécessaire qu'un lien temporel les unisse. Selon la Cour, ce lien doit être suffisamment étroit pour que le justiciable ne soit pas en proie à l'incertitude et à des lenteurs afin que les procédures ne s'étalent pas trop dans le temps, même dans l'hypothèse où le régime national pertinent prévoit un mécanisme intégré comportant un volet administratif et un volet pénal distincts. Ainsi termine la Cour, plus le lien temporel est ténu, plus l'Etat doit expliquer et justifier les lenteurs dont il pourrait être responsable dans la conduite des procédures¹⁷⁵.

La composition de ce lien temporel se nourrit essentiellement du concept de délai raisonnable prévu par l'article 6 de la Convention¹⁷⁶. Dans un arrêt récent du 18 mai 2017¹⁷⁷, la Cour de Strasbourg a conclu à la violation de cette condition, en constatant que la durée totale des poursuites avait atteint neuf ans et trois mois. La Cour continue en comparant cette durée jugée excessive à l'arrêt A et B contre Norvège, où la longueur totale des procédures envers les requérants fut de cinq ans et où les poursuites criminelles continuèrent moins de deux ans après que la décision administrative devint définitive. Enfin, la Cour termine en précisant que le Gouvernement islandais a échoué à expliquer et à justifier ce long délai.

¹⁷⁴ Cour eur. D.H., 15 novembre 2016, A et B c. Norvège, § 147.

¹⁷⁵ *Ibid.*, § 134.

¹⁷⁶ P. DE KOSTER, op. cit., p. 15.

¹⁷⁷ Cour eur. D.H., 17 mai 2017, Johannesson et autres c. Islande, § 54.

Si les conditions relatives à l'existence d'un lien temporel et matériel sont rencontrées, il n'y a plus de répétition de poursuite mais bien une combinaison de procédure dont on peut considérer qu'elles forment un tout intégré¹⁷⁸. En conclusion selon P. De Koster : « s'opère ainsi une étonnante révolution quantique conceptuelle aboutissant à une équivalence juridique inédite et surprenante qui peut se résumer par la formule (1 + 1 = 1 ou 2) »¹⁷⁹.

7. CONCLUSION ET REFLEXION AUTOUR DE LA VIABILITE DU SYSTEME DE SANCTIONS FISCALES

Comme nous venons de le voir, la jurisprudence Zolotoukhine de la Cour européenne des droits de l'homme, mise en œuvre par les juridictions belges, conduit à neutraliser presque toutes sanctions fiscales infligées à un même contribuable lorsque celui-ci a déjà fait l'objet d'une peine coulée en force de chose jugée. Néanmoins le revirement de jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, permet aux législateurs de sauvegarder leur régime de sanction administratif pour autant que ceux-ci respectent les conditions d'application du lien matériel et temporel suffisamment étroit entre les deux procédures.

Nous ne pouvons que saluer cette décision de la Cour de Strasbourg, car la jurisprudence Zolotoukhine, en sus de menacer l'ordre juridique des Etats, permettait dans une certaine mesure aux auteurs de fraudes fiscales aggravées de choisir leur sanction en laissant s'écouler les délais de recours pénaux ou administratifs, alors que leur comportement est préjudiciable à toute la société¹⁸⁰.

En réponse à la jurisprudence Zolotoukhine, le législateur fédéral avait adopté la loi du 20 septembre 2012¹⁸¹ instaurant le principe « una via ». Cette législation a inséré un alinéa 3 à l'article 29 du Code d'instruction criminelle qui prévoit désormais une faculté de concertation entre le parquet et l'administration fiscale. Ensuite, la loi prévoit la suspension de l'exigibilité des accroissements d'impôt et amendes fiscales si le ministère public, aux termes de la concertation, vient à exercer l'action publique. Enfin, la saisine du tribunal correctionnel rend l'accroissement d'impôt ou l'amende fiscale définitivement non exigible¹⁸².

¹⁷⁸ Cour eur. D.H., 15 novembre 2016, A et B c. Norvège, § 126.

¹⁷⁹ P. DE KOSTER, « Le cantique du Non bis in idem et son application quantique : réflexions sommaires à propos de l'arrêt de la Cour eur. D.H. du 15 novembre 2016 », *Rev. dr. pen. entr.*, 2017/1, p. 14.

¹⁸⁰ Cour eur. D.H., 15 novembre 2016, A et B c. Norvège, § 96.

¹⁸¹ Loi du 20 septembre 2012, *M.B.*, 22 octobre 2012. Voyez également la circulaire n° 11/2012 du 22 octobre 2012 du collège des procureurs généraux près des cours d'appel et la circulaire n° 8/2012 du 22 octobre 2012 (AFZ/0629) du SPF Finances.

¹⁸² M. BOURGEOIS, J. OPRENYESZK et A. NOLLET, « La mise en œuvre dans le domaine fiscal des recommandations de la Commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale », *R.G.C.F.*, 2014/1, p. 34.

Toutefois, dans un arrêt du 3 avril 2014, la Cour constitutionnelle annula les articles 3, 4 et 14 de la loi « una via » au motif que¹⁸³ : « Le législateur a méconnu le principe non bis in idem en permettant au ministère public d'engager des poursuites contre une personne qui a déjà fait l'objet, pour des faits en substance identiques, d'une sanction administrative, à caractère pénal, devenue définitive, ainsi qu'en autorisant que cette personne soit renvoyée, en raison de faits en substance identiques, devant une juridiction pénale ou, si cette juridiction était déjà saisie, en lui permettant de continuer l'examen de la cause »¹⁸⁴.

Mais quel est l'impact de l'arrêt A et B contre Norvège sur le système « una via » ? La Cour constitutionnelle le sanctionnerait-elle à nouveau comme autrefois ? Nous pensons que le système « una via » ne répond pas aux attentes de la Cour européenne des droits de l'homme. Pour cela il aurait fallu que le législateur belge ait envisagé le cumul des sanctions comme formant un appareil répressif intégré visant à sanctionner une personne pour des faits précis et dans un délai raisonnable¹⁸⁵.

Cela ne pourrait être le cas que si les deux sanctions ont été conçues ensemble concomitamment dans le cadre d'un plan plus vaste du législateur. En outre, un tel système nécessiterait entre autres un appareil légal de compensation ou de prise en compte des différentes peines, ainsi que des méthodes d'enquête si pas centralisées, à tout le moins intégrées et complémentaires. En l'espèce, la concertation prévue par la loi « una via » entre le parquet et l'administration fiscale est loin de rencontrer les exigences d'un système intégré et autonome¹⁸⁶.

Néanmoins et en guise de conclusion de ce travail, nous remarquons que les juridictions belges ont globalement bien intégré les enseignements de la Cour européenne des droits de l'homme relatifs au principe « non bis in idem », notamment par rapport à leurs homologues françaises¹⁸⁷.

¹⁸³ C.C., 3 avril 2014, n° 61/2014, point B.18.3.

¹⁸⁴ L. DE GEYTER, « Afdeling 4 – De rechtspraak van het Grondwettelijk Hof waarin het recht op eerlijk proces wordt toegepast in fiscale zaken », in *Fiscale Rechtspraakoverzichten – Grondrechten in fiscalibus*, Gent, Uitgeverij Larcier, 2016, p. 445.

¹⁸⁵ I. FICHER et H. DASNOY, « Section 2. – Examens de quelques questions transversales liées à la qualification pénale de certaines sanctions administratives », in *questions transversales en matière de sécurité sociale*, Bruxelles, Larcier, 2017, p. 215.

¹⁸⁶ *Ibid.*

¹⁸⁷ Voyez à cet égard : D. GUTMAN, « Le cumul entre sanctions fiscales et pénales en droit français », *R.G.C.F.*, 2016, liv. 3 ; J. LEPOUTRE, « La marche contraire des sanctions fiscales vers le principe non bis in idem », *R.E.I.D.F.*, 2017/1.

8. BIBLIOGRAPHIE

A. SOURCES LEGISLATIVES ET REGLEMENTAIRES

Loi du 6 mars 2007, *M.B.* 22 juin 2012.

Loi du 17 juin 2013, *M.B.* 28 juin 2013.

Loi du 19 décembre 2014, *M.B.* 29 décembre 2014.

Loi du 20 septembre 2012, *M.B.*, 22 octobre 2012.

Circulaire du 22 juillet 2013, n° Ci.RH.421/628.803.

Circulaire n° 11/2012 du 22 octobre 2012.

Circulaire n° 8/2012 du 22 octobre 2012 (AFZ/0629).

B. DOCTRINE

LECOCQ, A. et CECI, E., « Réforme *Una Via* : le dessus de l'iceberg », *Rev. dr. pén. entr.*, 2013/1.

GNEDASJ, S. en VANHULLE, H., « *Not even God judges twice for the same act... and tax offence* Draagwijdte en grenzen van het ne bis in idem-beginsel », *T.F.R.*, 2014/14, n° 466.

MANSERI, A., « *Ne bis in idem* et *Electa Una Via*. Le droit pénal fiscal à la croisée des chemins », *Rev. dr. pén. entr.*, 2015/3.

BOUHON, F., « Réflexions autour de la qualification pénales des amendes fiscales », *J.T.*, 2009/36, n°6370.

DE RUE, M., « Chapitre 4 – La poursuite des infractions », in *Le Code pénal social*, Bruxelles, Larcier, 2012.

LECOCQ, A., « Le principe « non bis in idem » en droit financier. Vers un changement de paradigme ? », *D.B.F.*, 2013/03.

DE CORDT, Y. et BERTIN, O. « Les sanctions administratives en droit fiscal et en droit financier », in Andersen, Deom, R. et Renders, D., *Les sanctions administratives*, Bruxelles, Bruylant, 2007.

MASSET, A., « Des vraies sanctions administratives ou des sanctions pénales camouflées ? Réflexion en droit interne belge », *Rev. dr. ULG.*, 2005, liv. 4.

CASTIAUX, J., « Ne bis in idem en cas de concours entre une poursuite disciplinaire et une poursuite pénale », *Rev. dr. pen. entr.*, 2016/2.

Colloque du 21 octobre 2011, Réunion des Conseils d'État du Benelux et de la Cour administrative du Luxembourg, « Les sanctions administratives en Belgique, au Luxembourg et aux Pays-Bas – Analyse comparée ».

LECOCQ, A. et BINDELS, A., « Actualités 2015 en matière de droit pénal fiscal », in P. Jaillot, *Le droit fiscal en Belgique*, Les ateliers des FUCam, Bruxelles, Anthémis, 2016.

DE KOSTER, P., « Le principe « Non bis in idem » : de la révolution à l'intégration : cinq ans après l'arrêt Sergeï Zolotoukhine ? », *Rev. dr. pén. entr.*, 2015/1.

BOURGEOIS, M. et OPRENYESZK, J., « Le point sur le contrôle judiciaire des sanctions administratives en matière fiscale », CUP, vol. 111, 2009.

OSWALD, M., « Les sanctions dans la procédure fiscale locale », *R.G.C.F.*, 2016/4-5.

LEMMENS, S., « Sanctions administratives fiscales à caractère pénal et sursis : imagination au pouvoir ? », *R.G.C.F.*, 2017/1.

COOPMAN, B., « Commissions secrètes : l'instruction administrative a été assouplie, mais tous les problèmes pas encore écartés », *Accountancy&Tax*, 2012/1.

BUYSSE, C., « Fraude fiscale : pas d'accroissement dans la mesure de la sanction pénale », *Le Fiscologue*, 2016, liv. 1469.

VAN BRUSTEM, E., « Lacune législative : Sed quis custodiet ipsos custodes », *R.G.C.F.*, 2015/6.

X., « L'administration peut-elle infliger un accroissement d'impôt, après qu'une amende administrative ait déjà été infligée pour déclaration tardive ? », *Cour. Fisc.*, 2014, liv. 17.

LECOCQ, A., « Principe non bis in idem : vers l'esquisse d'une standardisation de l'Una Via procédural – expériences belges et françaises », *RPS-TRV*, 2016/6.

GARIN, A., « Non bis in idem et Convention européenne des droits de l'homme. Du nébuleux au clair-obscur : état des lieux d'un principe ambivalent », *Rev. trim. dr. h.*, 2016/106.

MOCK, H., « Ne bis in idem : Strasbourg tranche en faveur de l'identité des faits », *Rev. trim. dr. h.*, liv. 79.

VAN DE VELDE, E. et APPERMONT, N., « Afdeling 5 – De rechtspraak van het Hof van Cassatie waarin het recht op eerlijk proces wordt toegepast in fiscale zaken », in *Fiscale Rechtspraakoverzichten – Grondrechten in fiscalibus*, Gent, Uitgeverij Larcier, 2016.

SOETAERT, J., « Combinaison d'un accroissement d'impôt et d'une amende en cas de déclaration tardive : non bis in idem », *Sem. Fisc.*, 2015/33, n°205.

DELVIGNE, N., « La transaction pénale et son application aux infractions fiscales », *J.D.F.*, 2015/9-10.

BUYSSE, C., « Non bis in idem : une sanction pénale définitive exclut l'accroissement d'impôt », *Le Fiscologue*, liv. 1404.

LEMAIRE, A. et HIRSCH, M., « La transaction pénale élargie : qui gagne ? », in *Droit pénal des affaires*, Bruxelles, Larcier, 2016.

X., « Est-ce que l'administration de la TVA peut, lors d'un contrôle fiscal pour des mêmes faits et infractions, infliger une amende proportionnelle et une amende non proportionnelle ? Est-ce qu'une telle manière de procéder est contraire au principe Non bis in idem ? », *Cour. Fisc.*, 2015, liv. 8.

KONING, F., « 4 – 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 *Actualité de droit pénal et de procédure pénale*, Bruxelles, Larcier, 2014.

LUGENTZ, F., « Le principe *non bis in idem* et le cumul des sanctions pénale et administrative : la particularité des amendes fiscales », *Rev. dr. pén.*, 2008.

OLIVIER, P. et BOMBOIS, T., « « *Ne bis in idem* » en droit européen : un principe à plusieurs variantes », *J.D.E.*, 2012/9, n°193.

BOURS, J.-P., « Droit pénal ou fiscal ? *Electa una via*, *recursus ad alteram non datur*. La loi du 20 septembre 2012 », *J.T.*, 2013/10, n° 6512.

MAULET, L., « Le principe *ne bis in idem*, objet d'un « dialogue » contrasté entre la Cour de justice de l'Union européenne et la Cour européenne des droits de l'homme », *Rev. trim. dr. h.*, 2017/109.

MILANO, L., « Droit de ne pas être jugé deux fois pour une même infraction (article 50 de la Charte) », in Maubenard, C. et Surre, H., *L'institut de droit européen des droits de l'homme, les juridictions de l'Union européenne et les droits fondamentaux*, *Rev. trim. dr. h.*, 2015/103.

MORSA, M., « L'application du principe *non bis ibidem* en droit européen et la question du cumul successif des sanctions administratives et pénales pour des mêmes faits », *J.T.T.*, 2013/16, n°1160.

KRONENBERGER, V., « « quand mise en œuvre » rime avec « champ d'application » : la Cour précise les situations qui relèvent de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne dans le contexte de l'application du *ne bis in idem* », *Rev. aff. eur.*, 2013/1.

BUYSSE, C., « Cumul d'une amende TVA avec une sanction pénale : quand est-il possible ? », *Le Fiscologue*, 2013, liv. 1331.

MASSET, A., « La responsabilité pénale de l'entreprise », in *Guide juridique de l'entreprise*, liv. 119.5, 2e éd., Bruxelles, Kluwer, 2011.

KONING, F., « Les accroissements d'impôt : état de la question », *R.G.F.*, 2013, n°37.

BELLEN, P., « Les amendes fiscales prévues à l'article 70 CTVA sont des amendes pénales : *vide* législatif », *Act. fisc.*, 2014, liv. 3.

LEDAIN, F., « Cumul des amendes TVA et accroissements d'impôt : pas d'application de l'article 65 du Code pénal ! », *sem. Fisc.*, 2017/06, n°272.

VANVAECK, P. et VASTMANS, S., « Douanes et accises », in *Manuel de droit fiscal*, liv. VI, Bruxelles, Kluwer, 2015-2016.

KONING, F., « Solidarité fiscale au paiement de l'impôt direct éludé, même sans condamnation pénale », *J.T.*, 2014, liv. 6578.

PIROTTE, N., « Le recouvrement à charge des tiers de l'impôt sur les revenus et les poursuites fiscales simplifiées », *R.G.C.F.*, 2015/6.

HUYBRECHTS, L., « L'obligation solidaire au paiement de l'impôt éludé », *Rev. dr. pen.*, 2010, liv. 4.

PACE, X., « Les auteurs et complices d'une infraction fiscale sont solidairement tenus de l'impôt éludé : portée de la règle et pouvoir de modulation du juge à propos des arrêts de la Cour constitutionnelle n°99/2009, 105/2009, 117/2009 et 159/2009 », *R.G.C.F.*, 2010/4.

BLAFFART, A., « Les articles 458 CIR/92 et 73sexies du code de la T.V.A. en matière de responsabilité solidaire », *Act. fisc.*, 2009, liv. 34.

BUYSSE, C., « L'obligation solidaire des (co-)auteur n'est pas une peine », *Le Fiscologue*, 2009, liv. 1148.

VAN DYCK, J., « Responsabilité solidaire : aucune échappatoire ? », *Le Fiscologue*, 2009, liv. 1166.

STAS, L., « Indivisibilité de la dette de droits éludés en cas de dissimulation de prix : constat d'inconstitutionnalité à l'égard des parties présumées innocentes », *Droits d'enregistrement*, 2016/3.

BUYSSE, C., « La cotisation spéciale de 309% comme arme « ultime » », *Le Fiscologue*, 2013, liv. 1348.

K.V.T., « La cotisation spéciale de 309% peut bel et bien avoir un caractère pénal », *Le Fiscologue*, 2014, liv. 1389.

BOURS, J.-P., « La problématique du caractère éventuellement pénal des cotisations spéciales sur commissions secrètes continue à agiter les esprits », *R.G.C.F.*, 2014, liv. 5.

NEMERY DE BELLEVAUX, J.-P., « Le double caractère indemnitaire et répressif de la cotisation distincte de l'article 219 CIR 1992 », note sous Mons (18e ch.), 7 mai 2014, *J.D.F.*, 2014/9-10.

VAN DYCK, J., « Nouvelle cotisation spéciale : toujours purement « compensatoire » ? », *Le Fiscologue*, 2015, liv. 1423.

SEGIER, S., « En définitive, le juge fiscal peut-il, ou non, réduire la cotisation spéciale sur commissions secrètes ? », *Sem. Fisc.*, 2016/28, n° 247.

ZDRAVKOV, B., « La cotisation distincte est une « sanction pénale » : la Cour de cassation dit oui et/ou non... », *R.G.F.*, 2016/27.

DE KOSTER, P., « Le cantique du Non bis in idem et son application quantique : réflexions sommaires à propos de l'arrêt de la Cour eur. D.H. du 15 novembre 2016 », *Rev. dr. pen. entr.*, 2017/1.

DECIMA, O., « Unum in idem : cumul des sanctions pénales et fiscales », *La Semaine Juridique Edition Générale*, n° 7-8, 2017.

KUTY, F., « Chronique de jurisprudence – le droit à un procès équitable au sens de la jurisprudence Strasbourgeoise en 2016 », *J.L.M.B.*, 2017/10.

BOURGEOIS, M., OPRENYESZK, J. et NOLLET, A., « La mise en œuvre dans le domaine fiscal des recommandations de la Commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale », *R.G.C.F.*, 2014/1.

DE GEYTER, L., « Afdeling 4 – De rechtspraak van het Grondwettelijk Hof waarin het recht op eerlijk proces wordt toegepast in fiscale zaken », in *Fiscale Rechtspraakoverzichten – Grondrechten in fiscalibus*, Gent, Uitgeverij Larcier, 2016.

FICHER, I. et DASNOY, H., « Section 2. – Examens de quelques questions transversales liées à la qualification pénale de certaines sanctions administratives », in *questions transversales en matière de sécurité sociale*, Bruxelles, Larcier, 2017.

GUTMAN, D., « Le cumul entre sanctions fiscales et pénales en droit français », *R.G.C.F.*, 2016, liv. 3.

LEPOUTRE, J., « La marche contraire des sanctions fiscales vers le principe non bis in idem », *R.E.I.D.F.*, 2017/1.

« Principe ne bis in idem, condition d'exécution », *Obs. Bxl*, 2014/3, n°97.

C. JURISPRUDENCE

Cour eur. D.H., 8 juin 1976, Engel e. a. c. Pays-Bas.

Cour eur. D.H., 21 février 1984, Oztürk c. Allemagne.

Cour eur. D.H., 29 août 1997, E.L., R.L. et J.O.L., c. Suisse.

Cour eur. D.H., 19 août 1997, A.P., M.P. et T.P. c. Suisse.

Cour eur. D.H., 27 mars 1998, J.J. c. Pays-Bas.

Cour eur. D.H., 23 juillet 2002, Janosivic c. Suède.

Cour eur. D.H., 23 novembre 2006, Jussila c. Finlande.

Cour eur. D.H., 24 septembre 1997, Garyfallou AEBE c. Grèce.

Cour eur. D.H., 11 janvier 2007, Mamidakis c. Grèce.

Cour eur. D.H., 31 mai 2011, Kurkov et Ivanov c. Bulgarie.

Cour eur. D.H., 24 février 1994, Bendenoun c. France.

Cour eur. D.H., 4 mars 2004, Silverster's Horeca Service c. Belgique.

Cour eur. D.H., 25 septembre 2007, Loncke c. Belgique.

Cour eur. D.H., 23 juillet 2009, Joubert c. France.

Cour eur. D.H., 3 avril 2012, Nicoleta Gheorghe c. Roumanie.

Cour eur. D.H., 30 avril 2015, Kapetanios et autres c. Grèce.

Cour eur. D.H., 9 juin 2016, Sismanidis et Sitaridis c. Grèce.

Cour eur. D.H., 2 juillet 2002, Gökten c. France.

Cour eur. D.H., 20 juillet 2004, Nikitine c. Russie.

Cour eur. D.H., 27 mai 2014, Margus c. Croatie.

Cour eur. D.H., 20 novembre 2012, Pacifico c. Italie.

Cour eur. D.H., 3 octobre 2002, Smirnova et Smirnova c. Russie.
Cour eur. D.H., 7 décembre 2006, Harutyunyan c. Arménie.
Cour eur. D.H., 29 janvier 2004, Berdzenishvili c. Russie.
Cour eur. D.H., 10 février 2009, Sergueï Zolotoukhine.
Cour eur. D.H., 14 janvier 2014, Muslija c. Bosnie-Herzégovine.
Cour eur. D.H., 10 février 2015, Kiiveri c. Finlande.
Cour eur. D.H., 10 février 2015, Österlund c. Finlande.
Cour eur. D.H., 27 janvier 2015, Rinas c. Finlande.
Cour eur. D.H., 27 novembre 2014, Lucky Dev c. Suède.
Cour eur. D.H., 29 mai 2001, Franz Fischer c. Autriche.
Cour eur. D.H., 12 avril 2016, Dungveckis c. Lituanie.
Cour eur. D.H., 15 novembre 2016, A et B c. Norvège.
Cour eur. D.H., 17 mai 2017, Johannesson et autres c. Islande.

C.J.U.E., 26 février 2013, Akerberg Fransson, C-617/10.
C.J.U.E., 27 mai 2014, Zoran Spasic, C-129/14.
C.J.U.E., 5 juin 2014, M., C-398/12.
C.J.U.E., Kossowski, 29 juin 2016, C-486/14.
C.J.U.E., 5 juin 2012, Bonda, C-489/10.
C.J.U.E., 5 avril 2017, Massimo Orsi et Luciano Baldetti, C-217/15 et C-350/15.
C.J.U.E, ordonnance du 15 avril 2015, Stefano Burzio, C-497/14.

C.C., 18 juin 2008, n° 91/2008.
C.C., 26 avril 2007, n°67/2007.
C.C., 3 avril 2014, n°61/2014.
C.C., 18 juin 2008, n°91/08.
C.C., 21 février 2013, n°13/2013.
C.C., 18 juin 2009, n°99/2009
C.C., 16 juillet 2009, n°117/2009.
C.C., 22 septembre 2016, n° 115/2016.
C.C., 6 juin 2014, n° 88/2014.
C.A., 6 avril 2000, n° 40/2000.

Cass., 25 février 2014, R.G. n° P.13.1409.N.
Cass., 19 mars 2002, R.G. n° P.00.1603.N.
Cass., 10 mars 2016, R.G. n° F.14.0034.N.
Cass., 12 décembre 2014, R.G. n° F.13.0133.N.
Cass., 3 janvier 2012, *Pas.*, 2012, n°4.
Cass., 6 mai 2014, R.G. n° P.13.1660.N.
Cass., 12 février 2016, R.G. n° F.15.0087.F.
Cass., 14 mai 2014, *Pas.*, 2014/5.
Cass., 15 octobre 2002, *Pas.*, 2002/9-10.
Cass., 25 mai 2011, *Pas.*, 2014/5.
Cass., 28 septembre 2010, *Pas.*, 2010/9.
Cass., 20 janvier 2009, *Pas.*, 2009/1.
Cass., 10 septembre 2010, *Pas.*, 2010/9.

Gand, 30 septembre 2014, R.G. n° 2013/AR/1623.
Gand, 30 septembre 2014, R.G. n° G 14/0768.
Gand, 10 mars 2015, R.G. n° G 15/0273.
Gand, 25 novembre 2014, R.G. n° FJF 2015/202.
Gand, 31 janvier 2012, R.G. n° G 12/0035.
Gand, 23 septembre 2014, R.G. n° 2013/AR/1324.
Gand, 11 octobre 2016, R.G. n° 2015/AR/1189.
Anvers, 3 juin 2014, R.G. n° 2013/AR/915.
Anvers, 16 décembre 2014, *T.F.R.*, n°81, 2015/9.
Anvers, 8 mars 2016, R.G. n° 2008/AR/997.
Anvers, 24 novembre 2015, R.G. n° FJF 2016/151.
Anvers, 15 décembre 2015, R.G. n° 2014/AR/1551.
Anvers, 7 janvier 2014, R.G. 2012/AR/2000.
Bruxelles du 12 octobre 2016 R.G. n° 2012/AR/139.
Bruxelles, 13 juin 2014, R.G. n° 2011/AR/1470.
Bruxelles, 30 avril 2015, R.G. n° FJF 2016/59.
Liège, 8 janvier 2016, R.G. n° 2011/RG/786.
Liège, 26 octobre 2016, R.G. n° 2014/RG/1700.

Mons, 11 février 2015, n° 2013/RG/609.

Trib. Bruxelles, 26 février 2015, R.G. n° 2011/12019/A et 2011/12020/A.

Trib. Mons, 27 avril 2011.

Trib. Mons, 25 octobre 2012, R.G. 11/770/A.

