

# Le principe « non bis in idem » au regard de la récente jurisprudence européenne : évolution ou remise en question ?

**Emanuele CECI**

*Avocat au Barreau de Bruxelles (Bazacle & Solon)  
Assistant en droit fiscal à l'UCL*

**Florence LALLEMANT**

*Avocate au Barreau de Bruxelles (Bazacle & Solon)*

## TABLE DES MATIÈRES

Introduction	7
1. « Non bis in idem » : un principe général de droit	7
a. Un principe général de droit soumis au respect de différentes conditions	8
b. Un principe général de droit applicable en matière fiscale	9
2. « Non bis in idem » : une approche évolutive des juridictions européennes	9
a. Une première ombre au tableau apportée par la C.E.D.H...	9
b. ... Ombre pourtant confirmée par la C.E.D.H.	11
c. Réaction de la C.J.U.E. : mise en parallèle	11
3. Que retirer de cette évolution au niveau de la jurisprudence européenne ?	15
a. Une insécurité juridique bien présente	15
b. Réaction au niveau national	16
Conclusion	16

## Introduction

« Rien n'est une excuse pour agir contre ses principes »<sup>1</sup>

Il existe des règles supérieures dont le respect est indispensable à la sauvegarde des intérêts de tout un chacun. Des règles qui, si elles étaient bafouées, mettraient à mal le paysage sociétal actuel, car leur violation entraînerait nécessairement des conséquences néfastes pour les citoyens. Le principe « non bis in idem » fait indubitablement partie de ces règles.

Cet adage s'inscrit en effet dans l'essence même d'un devoir absolu : celui de ne pas être puni deux fois pour le même comportement. Certes, cette interdiction de double punition ne peut être poussée à l'extrême,

sous peine d'aboutir dans certains cas à des situations d'abus. Cette règle doit également être contrebalancée avec d'autres principes supérieurs, tels que la sauvegarde des intérêts de l'Etat ou encore la lutte contre les comportements frauduleux. Il est toutefois indispensable d'en assurer le respect et de ne pas la laisser s'effriter pour de mauvaises raisons.

Tel qu'il pourra l'être constaté, le principe « non bis in idem » a fait l'objet de nombreux développements au cours de ces dernières années. Son évolution pourrait toutefois mettre à mal son application et aboutir à certaines dérives.

Après avoir rappelé le principe et les règles y relatives, la présente contribution analysera les évolutions jurisprudentielles européennes de l'adage, en se focalisant sur les arrêts récents rendus en la matière. Ceci permettra d'en tirer les conséquences, son influence au niveau du droit national et d'analyser les enseignements à retirer de cette évolution européenne.

## 1. « Non bis in idem » : un principe général de droit

Le principe « non bis in idem »<sup>2</sup> peut, en substance, être résumé comme l'interdiction pour une personne d'être poursuivie ou sanctionnée de manière répressive une seconde fois pour la même infraction. Ainsi, à partir du moment où une personne a déjà subi une première « sanction » face à une situation à pénaliser, cette dernière ne peut en principe plus être inquiétée pour cette même situation.

Cet adage fondamental a été consacré au travers non seulement de la jurisprudence européenne<sup>3</sup>, mais

1. Citation de Germaine de Staël (connue sous le nom de Madame de Staël), *Considérations sur la Révolution française* (posthume, 1818).

2. Pour plus de précisions concernant ce principe, voyez notamment P. LAGASSE, « L'arrêt 'A et B contre Norvège' : entre continuité et évolution quant au principe 'non bis in idem' », *J.T.*, 2018, liv. 6718, pp. 109-117 ; 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, pp. 645-668 ; E. CECI et F. LALLEMANT, « Actualités 2017 en droit pénal fiscal », in *Le droit fiscal en Belgique*, Coll. les ateliers des FUCaM, Limal, Anthémis, 2018, pp. 543-605 ; S. GNEDASJ, 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, liv. 466, pp. 643-686 ; F. KONING, « Le principe non bis in idem et la loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe una via dans la répression des infractions fiscales », *J.L.M.B.*, 2013, liv. 10, pp. 581-585.

3. Voyez notamment, à cet égard, Cour eur. D.H., arrêt *Franz Fischer c. Autriche*, 29 mai 2001, n°37950/97 ; Cour eur. D.H., arrêt *Hauser-Spohn c. Autriche*, 7 décembre 2006, n° 37301/03 ; Cour eur. D.H., arrêt *Sergueï Zolotoukhine c. Russie*, 10 février 2009, n°4939/03 ; C.J.U.E., 29 juin 2006, *Showa Denko KK*, C-289/04 ; C.J.U.E., 10 mai 2007, *SGL Carbon*, C-328/05. Pour plus de précisions concernant ces questions, voyez notamment A. LECOCQ, *op. cit.*, *RPS-TRV*, 2016/6, pp. 647-650.

également de la jurisprudence belge<sup>4</sup>. Celui-ci n'a ainsi pas valeur de norme légale, mais bien de principe général de droit. Malgré ce statut, cela ne l'empêche pas d'être formellement consacré dans différents textes tant européens qu'internationaux. Nous pouvons notamment citer l'article 4 du Protocole n°7 à la Convention européenne des droits de l'homme, l'article 50 de la Charte européenne des droits fondamentaux, l'article 14, § 7 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques ou encore l'article 54 de la Convention d'application de l'Accord de Schengen. Au niveau des Cours européennes, il est intéressant de constater qu'il existait au départ une différence d'interprétation entre la Cour Européenne des Droits de l'Homme (ci-après « C.E.D.H. ») et la Cour de Justice de l'Union Européenne (ci-après « C.J.U.E. ») quant à l'application du principe « non bis in idem », cette dernière défendant une interprétation plus limitative de l'adage en comparaison avec la vision de la C.E.D.H.<sup>5</sup> Depuis l'arrêt de la C.J.U.E. *Åklagaren/Hans Åkerberg Fransson* rendu le 26 février 2013<sup>6</sup>, il pouvait toutefois être considéré que la vision des deux Cours s'était rapprochée et qu'elles prônaient dorénavant une application à l'unisson du principe « non bis in idem ». Cette position était d'ailleurs salubre, car elle permettait d'éviter une analyse de l'adage à deux vitesses, des discordances d'interprétation, et donc des inconvénients de sécurité juridique au niveau des personnes lésées.

## a. Un principe général de droit soumis au respect de différentes conditions

L'application du principe « non bis in idem » nécessite la réunion de plusieurs éléments constitutifs<sup>7</sup>. Il convient en effet d'être face à une personne qui, après avoir été « sanctionnée de manière définitive » du fait d'un comportement, est à nouveau poursuivie en raison de ce même comportement pour des infractions dont les éléments essentiels sont identiques.

Il est donc tout d'abord nécessaire de se trouver face à des procédures de nature « répressive » et/ou des sanctions « à caractère pénal ». Afin d'éviter une détermination « à la carte », en fonction de critères purement nationaux, de la nature pénale d'une sanction, la jurisprudence européenne a mis en place des critères permettant d'uniformiser la détermination de ce

caractère pénal : il s'agit du fameux test « Engel », découlant de la jurisprudence de la C.E.D.H. du même nom, confirmé par la jurisprudence européenne ultérieure<sup>8</sup>. Ce test « Engel » se décline autour de 3 questions : (i) quelle est la qualification de la sanction en droit national ; (ii) quelle est sa nature ; (iii) quel est le degré de gravité de la sanction infligée. Parmi ces critères, le premier constitue plus un point de départ de l'analyse, vu son côté « national »<sup>9</sup>. Les deuxième et troisième critères sont quant à eux plus fondamentaux<sup>10</sup> : ils permettent véritablement de déterminer si l'infraction/sanction concernée relève de la définition classique de l'infraction/sanction pénale, à savoir une infraction entraînant une peine de nature dissuasive représentant habituellement une peine privative de liberté et des amendes. L'analyse de la gravité doit d'ailleurs être menée non pas au regard de la peine appliquée *in concreto*, mais bien de la condamnation qui risque de s'appliquer à la personne en fonction du comportement frauduleux exposé.

Pour appliquer l'adage « non bis in idem », il convient ensuite d'être face à une décision « coulée en force de chose jugée »<sup>11</sup>. En substance, il doit s'agir d'une décision qui n'est plus susceptible de voies de recours ordinaires, ce qui peut viser une condamnation, un acquittement, ou encore une transaction pénale par exemple. Différents critères ont également été développés au niveau européen afin de déterminer le caractère « définitif » d'une décision<sup>12</sup>.

Afin d'être face à une potentielle violation du principe « non bis in idem », il doit bien évidemment exister, à côté du caractère pénal d'une décision définitive, une dualité de poursuites et de condamnations (le « bis » de l'adage). Dit autrement, dès qu'une première sanction pénale définitive existe, toute poursuite relative à la situation ayant amené cette première sanction doit être arrêtée. La jurisprudence européenne (en tout cas par le passé) l'a clairement reconnu, indiquant d'ailleurs explicitement que cet arrêt des poursuites en respect du principe « non bis in idem » ne pouvait en aucun cas être « conditionné »<sup>13</sup> : ainsi, un éventuel parallélisme des poursuites initiées, ou encore une prise en considération d'une première sanction pour atténuer la seconde, ne pourraient constituer des justificatifs à une violation de l'adage.

Enfin, une application du principe général de droit n'est possible que s'il est fait face, en l'espèce, à une

4. Voyez notamment Cass., 19 mars 2002, R.G. n°P.00.1603.N ; C. const., 18 juin 2008, n°91/2008.  
 5. Voyez notamment A. LECOCQ, E. CECL, « Una Via : la Cour constitutionnelle anoblit le "non bis in idem" », *Dr. pén. entr.*, 2014, liv. 2, pp. 171-173 ; F. KONING, *op. cit.*, pp. 582-585. Voyez également 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. D.H.*, 2017, liv. 109, pp. 107-130. Voyez également A. LECOCQ, « Non Bis in Idem : « Cette obscure clarté qui tombe des étoiles » », in *Mélanges Jean Spreutels, à paraître*.  
 6. C.J.U.E., 26 février 2013, *Aklagaren c. Hans Åkerberg Fransson*, C-617/10.  
 7. Pour plus de précisions concernant ces éléments constitutifs, voyez notamment P. LAGASSE, « L'arrêt 'A et B contre Norvège' : entre continuité et évolution quant au principe 'non bis in idem' », *J.T.*, 2018, liv. 6718, pp. 110-113 ; S. GNEDASJ, H. VANHULLE, *op. cit.*, pp. 643-686 ; A. LECOCQ, *op. cit.*, *RPS-TRV*, 2016/6, pp. 650-656.  
 8. Voyez Cour eur. D.H., 8 juin 1976, *Engel c. Nederland*, Req. N°5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72 ; Cour. eur. D.H., 10 février 2009, *Sergueï Zolotoukhine c. Russie*, Req. N°4939/03 ; C.J.U.E., 5 juin 2012, *Bonda*, C-489/10.  
 9. A. LECOCQ, *op. cit.*, *RPS-TRV*, 2016/6, pp. 650 et 651.  
 10. A. LECOCQ, *op. cit.*, *RPS-TRV*, 2016/6, p. 651. Voyez également P. LAGASSE, *op. cit.*, p. 110.  
 11. Voyez P. LAGASSE, *op. cit.*, p. 111 ; A. LECOCQ, *op. cit.*, *RPS-TRV*, 2016/6, pp. 652 et 653.  
 12. Il s'agit des critères « Turansky », de la jurisprudence du même nom. Voyez C.J.U.E., 22 décembre 2008, *Vladimir Turansky*, C-491/07, Rec. 2008 I-11039. Pour plus de précisions, voyez notamment S. GNEDASJ, H. VANHULLE, *op. cit.*, pp. 643-686.  
 13. Voyez notamment Cour. eur. D.H., 18 octobre 2011, *Tomasovic c. Croatie*, Req. N°53785/09 ; C.J.U.E., 26 février 2013, *Aklagaren c. Hans Åkerberg Fransson*, C-617/10. Pour plus de jurisprudence y relative, voyez A. LECOCQ, *op. cit.*, *RPS-TRV*, 2016/6, pp. 653 et 654. Voyez également F. KONING, *op. cit.*, p. 584.

identité dans les faits entraînant les doubles poursuites/condamnations (l'« idem » de l'adage). A ce niveau, la jurisprudence européenne s'est longuement divisée sur l'identité à appliquer en l'espèce : devait-il s'agir d'une identité en droit ou en fait ?<sup>14</sup> La jurisprudence s'est finalement accordée pour préciser que l'identité visée était bien factuelle : il doit s'agir d'un « ensemble de circonstances factuelles concrètes impliquant le même contrevenant et indissociablement liées entre elles dans le temps et l'espace »<sup>15</sup>. Cette identité factuelle implique donc qu'il doit s'agir de la même personne<sup>16</sup> et de faits s'étant déroulés sur une même période.

## b. Un principe général de droit applicable en matière fiscale

L'adage « non bis in idem » a bien évidemment un impact au niveau fiscal, certaines sanctions fiscales ayant indubitablement un caractère pénal. Il convient donc, à l'instar de ce qui est prévu au niveau purement pénal, de respecter ce principe face à une (double) sanction fiscale à connotation pénale. La jurisprudence européenne avait clairement avalisé ces questions, d'une manière uniforme et constante<sup>17</sup>.

Au niveau national, il est intéressant d'indiquer que ce principe est présent dans la loi « Una Via » du 20 septembre 2012, visant à supprimer toute double sanction en permettant de choisir la voie à suivre entre le traitement fiscal et la poursuite pénale des faits concernés en fonction de la gravité de la situation. Paradoxalement, il fut d'ailleurs étonnant de constater que c'est en raison d'une potentielle violation du principe « non bis in idem » que cette loi avait été partiellement annulée par la Cour constitutionnelle par un arrêt du 3 avril 2014<sup>18</sup>.

## 2. « Non bis in idem » : une approche évolutive des juridictions européennes

Tel qu'il l'a été indiqué, les juridictions européennes semblaient finalement s'être accordées pour défendre à l'unisson une interprétation large (et logique) du principe « non bis in idem », en interdisant tout cumul de sanctions de nature pénale par application des

critères européens développés au travers de leur jurisprudence.

Cette approche était non seulement cohérente, permettant une application correcte du principe et le juste respect qu'il convient d'octroyer à toute personne déjà sanctionnée pour un fait punissable, mais également sécurisante, l'analyse commune des deux Cours permettant d'éviter toute discordance et donc insécurité juridique.

### a. Une première ombre au tableau apportée par la C.E.D.H...

Fin 2016, la C.E.D.H. a toutefois amorcé une approche différenciée dans un arrêt *A et B* du 15 novembre 2016<sup>19</sup>. A vrai dire, cette approche était déjà présente dans différents arrêts rendus précédemment par la C.E.D.H., ce qui créait une certaine confusion quant à l'approche prônée par la Cour<sup>20</sup>. Celle-ci se devait donc de trancher la question et prendre une position ferme à ce niveau.

Dans l'affaire traitée, deux contribuables avaient subi une double sanction, à savoir un emprisonnement et une sanction fiscale (pénale) couplée à un redressement, face à laquelle ils avaient invoqué la violation du principe « non bis in idem ». Élément important : il était question en l'espèce de procédures mixtes menées en parallèle. La Cour fit dans cet arrêt une analyse assez classique de la détermination de la nature pénale des poursuites concernées et de la détermination de l'idem<sup>21</sup>. C'est dans l'analyse du « bis » que la position de la Cour innove.

La C.E.D.H. commença tout d'abord par préciser que selon elle, « les États devraient pouvoir légitimement opter pour des réponses juridiques complémentaires face à certains comportements socialement inacceptables (par exemple le non-respect du code de la route, le non-paiement des impôts ou l'évasion fiscale) au moyen de différentes procédures formant un tout cohérent de manière à traiter sous ses différents aspects le problème social en question, pourvu que ces réponses juridiques combinées ne représentent pas une charge excessive pour la personne en cause »<sup>22</sup>.

La Cour poursuivit ensuite en indiquant que les dispositions légales invoquées (en l'espèce, l'article 4 du Protocole n°7 de la Convention européenne des droits de l'homme) n'interdisent aucunement que des

14. Voyez P. LAGASSE, *op. cit.*, pp. 111 et 112 ; A. LECOCQ, *op. cit.*, RPS-TRV, 2016/6, pp. 654-656.

15. Voyez Cour eur. D.H. (GC), arrêt *Zolotoukhine c. Russie*, 10 février 2009, n°14939/03.

16. Une condamnation d'une personne morale et de son dirigeant personne physique, par exemple, ne serait donc pas problématique.

17. Voyez E. CECI et F. LALLEMANT, *op. cit.*, in *Le droit fiscal en Belgique*, Coll. les ateliers des FUCaM, Limal, Anthémis, 2018, p. 565 et la jurisprudence citée.

18. Voyez E. CECI et F. LALLEMANT, *op. cit.*, in *Le droit fiscal en Belgique*, Coll. les ateliers des FUCaM, Limal, Anthémis, 2018, p. 565. Voyez également : A. LECOCQ, E. CECI, *op. cit.*, pp. 171-176 ; F. SMET, « Cour constitutionnelle : la loi 'una via' viole le principe non bis in idem », *Fiscologue*, 2014, liv. 1382, pp. 1-4 ; K. VANDE-RHAUWAERT, « Una via-principe ongrondwettelijk wegens schending van het non bis in idem-beginsel – Een aantal beschouwingen », *T. Strafr.*, 2014, liv. 5, pp. 303-307. Pour plus de précisions sur les problèmes que contenait la loi Una Via, voyez notamment F. KONING, *op. cit.*, pp. 585-603.

19. Cour. eur. D.H. (GC), arrêt *A et B c. Norvège*, 15 novembre 2016, n°24130/11 et 29758/11. Pour plus de précisions concernant cet arrêt, voyez notamment à cet égard, P. LAGASSE, *op. cit.*, liv. 6718, pp. 112-117 ; O. MICHIELS et G. FALQUE, « Le principe 'non bis in idem' et les procédures mixtes : un camouflet infligé à la jurisprudence 'Zolotoukhine' ? », *J.L.M.B.*, 2017, liv. 23, pp. 1069-1078 ; P. DE KOSTER, « Le Cantique du Non bis in idem et son application quantique : réflexions sommaires à propos de l'arrêt de la CEDH du 15 novembre 2016 », *Dr. Pen. Entr.*, 2017, liv. 1, pp. 9-15 ; S. GNEDASJ, « EHRM opent achterpoortje voor dubbele bestrafingen in fiscale en strafzaken. Grijpt België weer naast de prijzen ? », *Fisc. Act.*, 2016, liv. 40, pp. 2-12.

20. Voyez, à ce niveau, P. LAGASSE, *op. cit.*, pp. 112 et 113, ainsi que la jurisprudence citée.

21. Voyez Cour. eur. D.H. (GC), arrêt *A et B c. Norvège*, 15 novembre 2016, n°24130/11 et 29758/11, points 136-143 et 148.

22. Cour. eur. D.H. (GC), arrêt *A et B c. Norvège*, 15 novembre 2016, n°24130/11 et 29758/11, point 121.

infractions telles que celle d'espèce soient traitées d'une manière conjointe via des procédures parallèles mises en œuvre par diverses autorités à des fins différentes, qui représenteraient un système intégré et cohérent sanctionnant les personnes de manière prévisible et proportionnée<sup>23</sup>.

La C.E.D.H. insiste ainsi sur l'existence d'un « lien matériel et temporel suffisamment étroit », et fournit à cet égard différents éléments qu'elle estime pertinents afin d'analyser l'existence de ce lien<sup>24</sup> :

- les procédures en question visent-elles des buts complémentaires et ont-elles ainsi trait, non seulement *in abstracto* mais également *in concreto*, à des aspects différents de l'infraction d'espèce ;
- la mixité des procédures concernées est-elle une conséquence prévisible, tant en droit qu'en pratique, du même comportement poursuivi ;
- les procédures concernées ont-elles été menées de manière telle à ce que soit évitée dans la mesure du possible toute répétition dans le recueil et l'appréciation des éléments probants, notamment grâce à une interaction adéquate entre les autorités concernées ;
- la première sanction définitive appliquée a-t-elle été prise en compte dans la seconde procédure, de manière telle à ce que la personne concernée ne supporte pas 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* »<sup>25</sup>.

La Cour ajoute également, concernant le côté temporel, qu'il n'est pas indispensable que les procédures soient nécessairement conduites en parallèle du début à la fin. Il convient toutefois que ce lien temporel soit « *suffisamment étroit pour que le justiciable ne soit pas en proie à l'incertitude et à des lenteurs, et pour que les procédures ne s'étalent pas trop dans le temps [...] Plus le lien temporel est ténu, plus il faudra que l'État explique et justifie les lenteurs dont il pourrait être responsable dans la conduite des procédures* »<sup>26</sup>.

La nouvelle position de la C.E.D.H. peut donc être résumée comme suit : selon celle-ci, il ne pourrait être question d'une violation de l'adage « non bis in idem » face à des procédures « *unies par un lien matériel et temporel suffisamment étroit* », dont

l'approche parallèle et conjointe est « *prévisible* » pour la personne concernée, et dont la sanction initiale est « *prise en considération* » dans l'application de la seconde sanction<sup>27</sup>. Pour appliquer sa nouvelle position, certains auteurs n'hésitent pas à dire que la Cour a développé dans cet arrêt un nouveau « test », à l'instar du test « Engel »<sup>28</sup>.

La Cour conclut en l'espèce à l'absence de violation du principe « non bis in idem »<sup>29</sup> : en application de ses nouveaux critères, la Cour estima ainsi que les procédures en cause avaient bien été conduites en parallèle et imbriquées l'une dans l'autre. Selon elle, les faits établis dans l'une avaient bien été repris dans l'autre, et la période temporelle entre la clôture des deux procédures (2 mois pour l'un des contribuables et 9 mois pour l'autre) n'était pas trop importante compte tenu des circonstances d'espèce. En outre, la Cour considéra que la conduite de poursuites mixtes avec un possible cumul de peines était prévisible et que la peine globale était proportionnée (la seconde sanction ayant en effet tenu compte de la première).

Il est intéressant de noter que la C.E.D.H. n'estime pas nécessairement marquer explicitement un changement par rapport à sa position passée (principalement développée dans l'arrêt *Zolotoukhine*). En effet, selon elle, l'approche doit en l'espèce être différente car l'arrêt *Zolotoukhine* ne concernait pas des procédures mixtes. La Cour estime donc que cet arrêt ne fournissait aucune précision « *lorsque les procédures, en réalité, ne se répètent pas mais sont plutôt combinées et intégrées de manière à former un tout cohérent* »<sup>30</sup>. Quoiqu'il en soit, cette position marquait indubitablement un recul<sup>31</sup> par rapport à la position commune, plus extensive (et plus sécurisante légalement) à laquelle les deux Cours européennes avaient aboutie concernant la mise en œuvre du principe « non bis in idem ». D'une interdiction d'application d'une double procédure/sanction, la C.E.D.H., en tranchant ses divergences d'opinion de la sorte, décidait de valider une approche plus souple en autorisant une dualité de poursuites pouvant aboutir à une dualité de sanctions. La C.E.D.H. faisait donc fi de ses convictions passées pour modifier drastiquement la manière dont elle estime devoir dorénavant appliquer l'adage « non bis in idem », ce qui ne manque pas de poser question comme il pourra l'être constaté.

23. Cour. eur. D.H. (GC), arrêt *A et B c. Norvège*, 15 novembre 2016, n°24130/11 et 29758/11, points 122 et 123.

24. Cour. eur. D.H. (GC), arrêt *A et B c. Norvège*, 15 novembre 2016, n°24130/11 et 29758/11, point 132.

25. Cour. eur. D.H. (GC), arrêt *A et B c. Norvège*, 15 novembre 2016, n°24130/11 et 29758/11, point 132.

26. Cour. eur. D.H. (GC), arrêt *A et B c. Norvège*, 15 novembre 2016, n°24130/11 et 29758/11, point 134.

27. Cour. eur. D.H. (GC), arrêt *A et B c. Norvège*, 15 novembre 2016, n°24130/11 et 29758/11, points 132 à 146.

28. Voyez à ce niveau A. LECOCQ, *op. cit.*, in *Mélanges Jean Spreutels*, à paraître.

29. Voyez Cour. eur. D.H. (GC), arrêt *A et B c. Norvège*, 15 novembre 2016, n°24130/11 et 29758/11, points 144-147 et 149-154.

30. Cour. eur. D.H. (GC), arrêt *A et B c. Norvège*, 15 novembre 2016, n°24130/11 et 29758/11, point 111. Voyez également O. MICHIELS et G. FALQUE, *op. cit.*, p. 1073 ; P. LAGASSE, *op. cit.*, p. 114.

31. Ce changement de position a d'ailleurs été vivement critiqué par l'Avocat Général Pinto de Albuquerque dans une opinion dissidente reprise à la suite de l'arrêt *A et B c. Norvège*.

## b. ... Ombre pourtant confirmée par la C.E.D.H.

Nous étions donc impatient de voir si cet arrêt de la C.E.D.H. allait faire l'objet d'une confirmation ultérieure. Il ne fallut pour cela pas attendre très longtemps, la Cour se prononçant quelques mois plus tard sur une affaire cumulant une procédure pénale et une procédure fiscale<sup>32</sup>.

En l'espèce, les contribuables concernés avaient tout d'abord fait l'objet d'une procédure et d'une sanction pénale fiscale « définitive »<sup>33</sup>. Suite à une dénonciation de l'Administration fiscale concernée aux autorités pénales, les contribuables avaient ensuite été poursuivis et condamnés pénalement à des peines d'emprisonnement avec sursis et à des amendes. Ces personnes invoquèrent en toute logique une violation du principe « non bis in idem », vu l'existence d'une poursuite et d'une condamnation pénale, suite à une première sanction de nature pénale définitive, pour des faits identiques<sup>34</sup>.

Dans cet arrêt *Johannesson*, la C.E.D.H. suivit toutefois la même approche que dans son arrêt *A et B*. Celle-ci commença par confirmer qu'il existait bien une potentielle violation du principe « non bis in idem », à partir du moment où les personnes concernées avaient bien fait l'objet de deux condamnations de nature pénale pour des faits identiques<sup>35</sup>. Malgré cette constatation, la C.E.D.H. rappela que le cadre légal concerné n'empêchait pas l'existence de poursuites en parallèle si certaines conditions sont respectées. Ces conditions sont dans la lignée de ce qu'elle avait soulevé dans son arrêt *A et B*, la Cour faisant d'ailleurs explicitement référence à celui-ci<sup>36</sup> : il ne pourrait ainsi y avoir de violation du principe « non bis in idem », selon la Cour, en présence de procédures unies par un lien matériel et temporel suffisamment étroit, formant un tout intégré et cohérent, étant prévisibles, et impliquant des sanctions proportionnées.

La C.E.D.H. fournit dans son arrêt quelques précisions à ces concepts<sup>37</sup>. Elle insiste ainsi sur le fait que les buts et moyens concernés dans chaque procédure doivent être complémentaires et liés temporellement. Selon elle, l'un des éléments fondamentaux dans la détermination du lien entre les procédures est le

fait que la manière dont celles-ci sont menées doit permettre d'éviter autant que possible tout doublon dans le traitement des éléments probants. En outre, elle précise que la temporalité devant exister entre les deux procédures n'implique pas nécessairement des actions simultanées.

Appliquant ces critères au cas d'espèce, la Cour arriva toutefois à la conclusion qu'il existait une violation du principe « non bis in idem » en l'espèce<sup>38</sup>. La Cour justifia sa position suite aux éléments factuels suivants : les contribuables concernés avaient été condamnés pénalement plus de 8 ans après la dénonciation faite par l'Administration fiscale. En outre, les procédures n'avaient été menées de manière parallèle que pendant un an. De plus, la récolte des preuves n'était pas réalisée de manière coordonnée par les autorités concernées. Sur base de ces éléments, la Cour a estimé qu'il ne pouvait être considéré en l'espèce que les procédures menées étaient unies par un lien temporel et matériel suffisamment étroit.

Malgré une violation confirmée du principe « non bis in idem » en l'espèce, nous voyons que la Cour est arrivée à cette conclusion non pas en appliquant ses principes antérieurs, mais en se basant sur sa vision de l'adage ancré dans l'arrêt *A et B*. Force est donc de constater que cette jurisprudence est bien confirmée par cet arrêt *Johannesson*.

La C.E.D.H. semble également avoir indirectement confirmé sa position dans un ultérieur arrêt du 13 juin 2017<sup>39</sup>, où elle fait aussi référence à sa jurisprudence *A et B*<sup>40</sup>.

## c. Réaction de la C.J.U.E. : mise en parallèle

La nouvelle position de la C.E.D.H. marquait donc un écart par rapport à la vision de la C.J.U.E. Cette dernière était donc clairement attendue : allait-elle se mettre au diapason, ou allait-elle au contraire maintenir sa vision traditionnelle et conserver alors une disparité d'approche entre les deux Cours amorcée fin 2016 ?

La C.J.U.E. fournit réponse à cette question par pas moins de 3 arrêts rendus le 20 mars 2018<sup>41</sup>. Tel qu'il pourra l'être constaté, la Cour a malheureusement décidé de se conformer à l'approche récente de la C.E.D.H., malgré ce qu'avait suggéré l'Avocat Général ayant conclu dans ces affaires<sup>42</sup>.

32. Cour. eur. D.H., arrêt *Johannesson e.a c. Islande*, 18 mai 2017, n°22007/11. Pour plus de précisions, voyez notamment E. CECI et F. LALLEMANT, *op. cit.*, in *Le droit fiscal en Belgique*, Coll. les ateliers des FUCaM, Limal, Anthémis, 2018, pp. 566 et 567 ; S. GNEDASJ, « Ne bis in idem na het arrest A en B t. Noorwegen : alive and kicking ! », *Fisc. Act.*, 2017, liv. 20, pp. 6-11 ; F. LEDAIN, « Précisions apportées par la Cour européenne des Droits de l'Homme quant à l'application du principe « non bis in idem » », *Act. fisc.*, 2017, liv. 38, pp. 6-8 ; R. ATTARD, « The ECtHR's Recent Tax Judgments on the Non Bis in Idem Rule », *EC Tax* 2017, liv. 6, pp. 335-338

33. Les recours exercés par les contribuables contre cette sanction fiscale n'ont en effet pas abouti.

34. La disposition légale concernée était, comme pour l'arrêt de 2016, l'article 4 du Protocole n°7 de la Convention européenne des droits de l'homme.

35. Cour. eur. D.H., arrêt *Johannesson e.a c. Islande*, 18 mai 2017, n°22007/11, points 44 à 47

36. Voyez à cet égard Cour. eur. D.H., arrêt *Johannesson e.a c. Islande*, 18 mai 2017, n°22007/11, points 48 et 49.

37. Voyez Cour. eur. D.H., arrêt *Johannesson e.a c. Islande*, 18 mai 2017, n°22007/11, points 50 à 56. Voyez également F. LEDAIN, *op. cit.*, pp. 6-8.

38. Voyez Cour. eur. D.H., arrêt *Johannesson e.a c. Islande*, 18 mai 2017, n°22007/11, points 54 à 56.

39. Cour. eur. D.H., arrêt *Simkus c. Lituanie*, 13 juin 2017, n°41788/11.

40. Sa position n'est toutefois pas aussi explicitement mentionnée que dans l'arrêt *Johannesson*. Voyez P. LAGASSE, *op. cit.*, p. 117.

41. C.J.U.E, 20 mars 2018, *Luca Menci*, C-524/15 ; C.J.U.E., 20 mars 2018, *Enzo Di Puma/Antonio Zecca*, affaires jointes C-596/16 et C-597/16 ; C.J.U.E., 20 mars 2018, *Garrison Real Estate SA*, C-537/16.

42. Voyez à cet égard A. LECOCQ, *op. cit.*, in *Mélanges Jean Spreutels*, à paraître.

## i. Arrêt Luca Menci (C-524/15)

Parmi les 3 arrêts rendus le 20 mars 2018, le plus relevant est certainement l'arrêt *Menci* (C-524/15)<sup>43</sup>.

Dans l'affaire en question, le contribuable concerné faisait face à une double procédure, pénale et fiscale. La procédure administrative aboutit, par une décision définitive quant au fond, à une condamnation du contribuable par l'Administration à s'acquitter d'un montant TVA non versé dans les délais légaux impartis, majoré d'une amende équivalente à 30 % du montant dû en principal<sup>44</sup>. Une fois la procédure administrative définitivement clôturée, le même non-paiement de la taxe avait donné lieu à l'ouverture de poursuites pénales à l'initiative du Procureur de la République dès lors que cette omission était également constitutive d'une infraction pénale au sens de la loi italienne<sup>45</sup>. Il est important de préciser que les procédures pénales et administratives avaient été conduites de manière indépendante et qu'il n'y avait pas d'obstacle légal dans la législation italienne à ce qu'un contribuable fasse l'objet de poursuites pénales après qu'une sanction administrative ait été prononcée à son égard<sup>46</sup>. C'est en partant de ce constat que la juridiction italienne a posé la question à la C.J.U.E. de savoir si la combinaison des articles 4 du protocole n° 7 additionnel à la CEDH et 50 de la Charte s'opposait à ce qu'un contribuable puisse être poursuivi pénalement pour des faits ayant fait l'objet d'une sanction administrative définitive, sur base d'une réglementation nationale.

La C.J.U.E. commença par rappeler, à l'instar de ce qu'avait fait la C.E.D.H., que rien n'interdit à un Etat de mettre en œuvre des procédures pénales et fiscales pour des infractions identiques (ici, en matière de TVA). La Cour met en balance le nécessaire respect de la lutte contre la fraude et les activités illicites portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union<sup>47</sup>. La Cour poursuivit ensuite par une analyse classique d'une potentielle violation du principe « non bis in idem », en analysant (i) la nature pénale des poursuites et sanctions, (ii) la présence d'une sanction définitive (« bis ») et (iii) l'existence d'une même infraction en l'espèce (« idem »)<sup>48</sup>. Au niveau de l'analyse du caractère pénal, la Cour rappela les trois critères qu'elle considère pertinents à cet égard, à savoir les critères « Engel » : (i) la qualification juridique de l'infraction en droit interne, (ii) la nature même de l'infraction et (iii) le degré de sévérité de la sanction que risque

de subir l'intéressé<sup>49</sup>. En l'espèce, elle en arriva à la conclusion qu'il était bien question ici de poursuites et de sanctions à caractère pénal<sup>50</sup>. Concernant la présence du « bis » et de « l'idem », la Cour rappela classiquement qu'il convient d'analyser la présence d'une identité de faits matériels, étant entendus comme « un ensemble de circonstances concrètes indissociablement liées entre elles ayant conduit à l'acquiescement ou à la condamnation définitive de la personne concernée »<sup>51</sup>. En l'espèce, la Cour constata que le contribuable s'était vu infliger une sanction administrative à caractère pénal, de manière définitive, et que les poursuites pénales visaient le même comportement. La Cour constata par ailleurs que le fait que l'infliction de la sanction pénale requiert un élément subjectif, à « l'inverse de la sanction administrative », « ne suffisait pas à remettre en cause l'identité des faits matériels concernés »<sup>52</sup>.

L'analyse réalisée par la C.J.U.E. lui aurait permis de conclure, sur la base de sa jurisprudence passée, en une violation du principe « non bis in idem ». Toutefois, plutôt que d'arriver à cette décision, la Cour s'est ensuite intéressée à une possible limitation de l'adage, dans un langage qui rappelle à s'y méprendre les termes employés par la C.E.D.H. dans ses arrêts *A et B* et *Johannesson*.

Elle rappela tout d'abord qu'elle avait déjà considéré précédemment qu'une limitation au principe « non bis in idem » pouvait être justifiée sur la base de l'article 52, § 1 de la Charte, lequel prévoit que des limitations aux droits et libertés garantis par la Charte peuvent être apportées pour autant qu'elles le soient dans le respect des principes de proportionnalité et respectent les objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union ou qu'elles répondent au besoin de protection des droits et libertés d'autrui<sup>53</sup>.

La Cour constata alors qu'en l'espèce, le cumul des poursuites et sanctions prévu par la législation italienne respecte *a priori* l'article 50 de la Charte (et donc l'adage « non bis in idem ») pour autant que celui-ci soit conditionné. La Cour précisa en outre que ce cumul répond à un objectif d'intérêt général en ce qu'il vise à garantir la perception de l'intégralité de la TVA due par le contribuable<sup>54</sup>. La Cour indiqua ensuite qu'eu égard au but poursuivi, un cumul des poursuites et sanctions de nature pénale peut être justifié lorsque ces dernières poursuivent des objectifs complémentaires ayant comme objet des aspects différents d'un même comportement. Il appartient, selon

43. A cet égard, voyez également T. JANSEN, « Dubbele bestraffing van btw-inbreuk kan, zegt Hof van Justitie », *Fisc. Act.*, 2018, liv. 11, pp. 5 et 6.

44. C.J.U.E, 20 mars 2018, *Luca Menci*, C-524/15, point 11.

45. C.J.U.E, 20 mars 2018, *Luca Menci*, C-524/15, point 13.

46. C.J.U.E, 20 mars 2018, *Luca Menci*, C-524/15, points 14 et 15.

47. C.J.U.E, 20 mars 2018, *Luca Menci*, C-524/15, points 18-20.

48. C.J.U.E, 20 mars 2018, *Luca Menci*, C-524/15, points 26-39.

49. C.J.U.E, 20 mars 2018, *Luca Menci*, C-524/15, point 26.

50. C.J.U.E, 20 mars 2018, *Luca Menci*, C-524/15, points 26-33. La Cour constate en effet (i) que le droit interne qualifie la procédure administrative en tant que telle, (ii) que la sanction qualifiée d'administrative a une nature répressive et (iii) présente un degré de sévérité élevé.

51. C.J.U.E, 20 mars 2018, *Luca Menci*, C-524/15, point 35.

52. C.J.U.E, 20 mars 2018, *Luca Menci*, C-524/15, points 37 et 38.

53. C.J.U.E, 20 mars 2018, *Luca Menci*, C-524/15, point 41.

54. C.J.U.E, 20 mars 2018, *Luca Menci*, C-524/15, point 43.

la Cour, à la juridiction de renvoi d'opérer cette vérification<sup>55</sup>. La Cour rappela d'ailleurs qu'en matière de TVA, dès lors que les Etats membres disposent d'une liberté de choix des sanctions applicables afin de garantir la perception intégrale de la taxe, le respect du principe de proportionnalité ne pourrait être mis à mal par le seul fait que lesdits Etats aient opté pour un système de cumul de sanctions<sup>56</sup>.

La Cour fit en outre référence à la nécessité d'édicter des règles claires et précises en vue de permettre au contribuable de prévoir les actes et omissions susceptibles de faire l'objet d'un cumul de procédures et de sanctions<sup>57</sup>, insistant ainsi également (à l'instar de la C.E.D.H.) sur la prévisibilité du système appliqué aux yeux des contribuables.

Par ailleurs, la Cour considéra qu'il convient que le cumul des procédures comporte des règles visant à coordonner lesdites procédures de sorte à ce que la charge supplémentaire que représente ce cumul dans le chef du justiciable soit réduite au strict nécessaire<sup>58</sup>. En outre, il appartient au législateur national de prévoir que les autorités compétentes soient tenues, lors de l'infliction de la seconde sanction, de veiller à ce que la sévérité des deux sanctions soit conforme à la gravité de l'infraction et ne l'exède pas. En toute hypothèse, la Cour précisa qu'il appartient aux autorités et juridictions compétentes de veiller à ce que les charges résultant du cumul opéré en l'espèce ne soient pas excessives par rapport à la gravité de l'infraction commise<sup>59</sup>. La Cour fait ainsi clairement référence à la nécessité de tenir compte, dans l'application de la seconde sanction, de la première peine définitive infligée.

Enfin, et pourrait-on dire pour autant que de besoin, vu les termes utilisés par la C.J.U.E., celle-ci fit explicitement référence à l'arrêt *A et B* et énonça que les exigences de l'article 50 de la Charte assurent un niveau de protection du principe « non bis in idem » conforme à ce que garantit l'article 4 du Protocole n°7 à la CEDH, ainsi qu'il est interprété par la C.E.D.H.<sup>60</sup>. La C.J.U.E. s'aligne ainsi clairement sur la position prise auparavant par la C.E.D.H.

Sur la base de l'ensemble de ses arguments exposés *supra*, la Cour considère donc que le principe « non bis in idem » ne s'oppose pas à ce qu'une réglementation nationale prévoie que des poursuites pénales puissent être engagées contre une personne ayant déjà été condamnée à une sanction administrative définitive, revêtant un caractère pénal, à la condition que la réglementation nationale en question<sup>61</sup> :

- vise un objectif d'intérêt général de nature à justifier un cumul de poursuites et de sanctions, les

poursuites et sanctions devant avoir des buts complémentaires ;

- comporte des règles permettant d'assurer une coordination limitant au strict nécessaire la charge supplémentaire qu'engendre le cumul des procédures, pour les personnes concernées ;
- contienne des règles visant à assurer que la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées soit limitée à ce qui est strictement nécessaire par rapport à la gravité de l'infraction concernée.

On retrouve clairement, dans ces conditions, les éléments avancés par la C.E.D.H. dans sa jurisprudence récente : un lien entre les procédures, présentant des buts complémentaires, prévisibles et proportionnés.

## ii. Arrêts *Di Puma/Zecca* (affaires conjointes C-596/16 et C-597/16) et *Garlsson Real Estate SA* (C-537/16)

La C.J.U.E. n'a pas manqué de confirmer cette position dans ses autres arrêts rendus le 20 mars 2018. Ces arrêts ne concernaient pas une problématique fiscale, à la différence de l'arrêt *Menci* et des arrêts de la C.E.D.H., mais des questions d'opérations d'initiés et d'abus de marché. Les principes peuvent toutefois clairement être analysés en l'espèce.

Dans l'arrêt *Di Puma/Zecca*, deux justiciables avaient été condamnés à des sanctions administratives (à caractère pénal) en raison d'opérations d'initiés et avaient fait l'objet d'une procédure pénale *menée en parallèle*, qui a toutefois abouti à la conclusion que les infractions n'étaient pas établies. Le droit national italien prévoyant que la procédure administrative ne pouvait être poursuivie lorsqu'un acquittement au pénal bénéficiait de l'autorité de chose jugée, la Cour eut à se prononcer quant à la compatibilité de cette disposition nationale avec le principe « non bis in idem » à la lumière de la Directive européenne sur les abus de marché, laquelle prévoit que les Etats membres sont tenus de mettre en place des sanctions *administratives* effectives, proportionnées et dissuasives étant entendu que la juridiction de renvoi reconnaissait, en l'espèce, le caractère pénal des sanctions administratives infligées<sup>62</sup>.

La Cour fit explicitement référence à la terminologie employée dans son arrêt *Menci*. Elle précisa ainsi qu'une « limitation du principe ne bis in idem peut cependant être justifiée sur le fondement de l'article 52, paragraphe 1, de la Charte »<sup>63</sup>, ajoutant qu'il convient « de faire observer que l'objectif de protéger l'intégrité des marchés financiers et la confiance du public dans les instruments financiers est de nature à justifier un

55. C.J.U.E, 20 mars 2018, *Luca Menci*, C-524/15, point 44.

56. C.J.U.E, 20 mars 2018, *Luca Menci*, C-524/15, point 47.

57. C.J.U.E, 20 mars 2018, *Luca Menci*, C-524/15, points 49 à 51.

58. C.J.U.E, 20 mars 2018, *Luca Menci*, C-524/15, point 53.

59. C.J.U.E, 20 mars 2018, *Luca Menci*, C-524/15, point 55.

60. C.J.U.E, 20 mars 2018, *Luca Menci*, C-524/15, points 61 et 62.

61. C.J.U.E, 20 mars 2018, *Luca Menci*, C-524/15, point 63.

62. Voyez C.J.U.E., 20 mars 2018, *Enzo Di Puma/Antonio Zecca*, affaires jointes C-596/16 et C-597/16, points 13-23.

63. C.J.U.E., 20 mars 2018, *Enzo Di Puma/Antonio Zecca*, affaires jointes C-596/16 et C-597/16, point 41.

*cumul de poursuites et de sanctions de nature pénale tel que celui prévu par la réglementation nationale en cause au principal, lorsque ces poursuites et ces sanctions visent, en vue de la réalisation d'un tel objectif, des buts complémentaires ayant pour objet, le cas échéant, des aspects différents du même comportement infractionnel en cause* »<sup>64</sup>.

Au terme de son raisonnement, la Cour insista sur le strict respect du principe de proportionnalité<sup>65</sup>. Elle arriva ainsi à la conclusion que l'article 14 de la Directive 2003/6/CE sur les opérations d'initiés et les manipulations de marché, lu au regard de l'article 50 de la Charte, ne s'oppose pas « à ce qu'une réglementation nationale prévoit qu'une procédure de sanction administrative pécuniaire de nature pénale ne peut être poursuivie à la suite d'un jugement pénal définitif de relaxe ayant constaté que les faits susceptibles de constituer une infraction à la législation sur les opérations d'initiés, sur la base desquels avait également été ouverte cette procédure, ne sont pas établis »<sup>66</sup>.

Malgré l'application assez claire de la nouvelle vision européenne, la Cour s'est basée sur un raisonnement qui nous semble issu du bon sens : dans l'hypothèse où une sanction administrative à caractère pénal pourrait être infligée au contribuable alors qu'une procédure pénale concernant les mêmes faits, revêtant un caractère définitif, relaxe le justiciable, le principe « non bis in idem » serait nécessairement violé dès lors que la poursuite de la procédure administrative (et le prononcé d'une sanction) dans une telle hypothèse outrepasserait manifestement ce qui est nécessaire à la protection de l'intégrité des marchés financiers de l'Union et à la confiance du public dans les instruments financiers. A noter que la Cour se fonde également sur l'importance reconnue au principe de l'autorité de la chose jugée, tant aux yeux du droit de l'Union qu'au regard des droits nationaux<sup>67</sup>.

En matière d'abus de marchés, la C.J.U.E. a également rendu, le 20 mars 2018, l'arrêt *Garlsson Real Estate SA* eu égard à une situation dans laquelle un justiciable avait été condamné par la commission italienne des sociétés et de la bourse à une sanction administrative pécuniaire pour manipulations de marché alors qu'il avait déjà été condamné définitivement auparavant, pour les mêmes faits, à une sanction pénale éteinte par amnistie. La juridiction de renvoi posa ainsi à la C.J.U.E. la question de la compatibilité de ce cumul avec l'article 50 de la Charte, dans le contexte de l'application de la Directive sur les abus de marchés<sup>68</sup>.

Dans cet arrêt, dans une analyse qui ressemble à l'arrêt *Menci*, après avoir reconnu la nature pénale des poursuites et sanctions administratives en présence au regard des trois critères « habituels » et l'existence d'une « même infraction », la Cour se pencha sur les justifications de la limitation apportée en l'espèce au principe « non bis in idem » tel qu'il est garanti par l'article 50 de la Charte<sup>69</sup>. En substance, la Cour se conforme également sur ces questions à la position qu'elle a adoptée dans l'arrêt *Menci*, reprenant abondamment les termes employés dans cet arrêt<sup>70</sup>.

En l'espèce, la Cour constata que bien que l'objectif de la sauvegarde des intérêts de l'intégrité des marchés financiers de l'Union et la confiance du public dans les instruments financiers peuvent justifier un cumul de procédures/sanctions à caractère pénal, la réglementation italienne en matière de sanction de la manipulation des marchés financiers, en ce qu'elle autorise qu'un justiciable soit poursuivi et sanctionné par une sanction administrative à caractère pénal après que ce justiciable ait déjà été condamné sur le plan pénal, pour les mêmes faits, par une sanction de nature à réprimer l'infraction de manière effective, proportionnée et dissuasive, méconnaît le principe « non bis in idem » tel que consacré à l'article 50 de la Charte<sup>71</sup>. Selon la Cour, le fait qu'un contribuable puisse être condamné pénalement une seconde fois excéderait ce qui est strictement nécessaire pour assurer les objectifs de protection des marchés financiers, la réglementation en question ne paraissant pas assurer que l'ensemble des sanctions qui pourraient être infligées seraient proportionnées à l'infraction commise<sup>72</sup>. La Cour précisa également que le fait qu'en l'espèce, la première condamnation pénale ait été éteinte par le prononcé d'une amnistie, ne remet pas en cause le raisonnement qui précède et la violation constatée, *in casu*, du principe « non bis in idem »<sup>73</sup>. Il est intéressant de constater que dans cet arrêt *Garlsson Real Estate SA*, malgré l'utilisation de la terminologie appliquée dans l'arrêt *Menci*, l'application de la nouvelle vision européenne n'est pas si claire. Certes, le respect du principe de proportionnalité semble avoir joué un rôle déterminant dans la décision, mais une telle conclusion aurait tout à fait pu être prise via une application « traditionnelle » de l'adage « non bis in idem ».

### iii. Une position conforme à celle développée par la C.E.D.H.

Quoi qu'il en soit, il semble quand même ressortir des arrêts du 20 mars précités que la C.J.U.E. paraît se

64. C.J.U.E., 20 mars 2018, *Enzo Di Puma/Antonio Zecca*, affaires jointes C-596/16 et C-597/16, point 42.

65. C.J.U.E., 20 mars 2018, *Enzo Di Puma/Antonio Zecca*, affaires jointes C-596/16 et C-597/16, point 43.

66. C.J.U.E., 20 mars 2018, *Enzo Di Puma/Antonio Zecca*, affaires jointes C-596/16 et C-597/16, point 48.

67. C.J.U.E., 20 mars 2018, *Enzo Di Puma/Antonio Zecca*, affaires jointes C-596/16 et C-597/16, points 31-43.

68. C.J.U.E., 20 mars 2018, *Garlsson Real Estate SA*, C-537/16, points 11-20.

69. C.J.U.E., 20 mars 2018, *Garlsson Real Estate SA*, C-537/16, points 28-41.

70. C.J.U.E., 20 mars 2018, *Garlsson Real Estate SA*, C-537/16, points 42-63.

71. C.J.U.E., 20 mars 2018, *Garlsson Real Estate SA*, C-537/16, point 69.

72. C.J.U.E., 20 mars 2018, *Garlsson Real Estate SA*, C-537/16, point 57.

73. C.J.U.E., 20 mars 2018, *Garlsson Real Estate SA*, C-537/16, point 62.



rallier à la position de la C.E.D.H. La C.J.U.E., faisant d'ailleurs explicitement référence à la jurisprudence C.E.D.H. dans l'arrêt *Menci*, confirme ainsi la possibilité d'une double poursuite « conditionnée » pour la même infraction, procédures devant être complémentaires et aboutir à des sanctions proportionnées. C'est bien ce que la C.J.U.E a fait en l'espèce (sous réserve de la position moins claire de l'arrêt *Garlsson Real Estate SA*).

Il est d'ailleurs intéressant de noter que la C.J.U.E. revient d'une certaine manière à une interprétation qu'elle avait déjà développée par le passé. En effet, celle-ci avait déjà estimé que le principe « non bis in idem » pouvait ne pas s'appliquer à des situations dans lesquelles les autorités concernées intervenaient dans le cadre de leurs compétences propres<sup>74</sup>.

### 3. Que retirer de cette évolution au niveau de la jurisprudence européenne ?

Il est incontestable que l'approche récente avancée par les deux Cours européennes va à contre-courant de la vision commune sur laquelle celles-ci s'étaient finalement accordées dans leurs anciens arrêts de référence. Les deux Cours européennes prônent dorénavant une application plus souple du principe « non bis in idem » en présence de procédures parallèles, laquelle doit tenir compte de la situation factuelle en cause.

#### a. Une insécurité juridique bien présente

Sans surprise, cette nouvelle vision a fait l'objet d'un certain nombre de commentaires et de critiques<sup>75</sup>. Les questions ne manquent en effet pas, et l'insécurité juridique pour les contribuables nous semble bien présente.

Tout d'abord, de manière plus générale, il ne peut qu'être constaté que les critères à appliquer restent objectivement flous et emprunts de subjectivité dans leur mise en œuvre concrète. De plus, il existe cruellement un manque de définition de la nouvelle terminologie employée par les Cours européennes. Qu'entend-on par « procédure mixte intégrée » et par « le côté parallèle » des procédures ? Par le caractère prévisible de la dualité des procédures ? Par la prise en considération d'une première sanction sur l'autre ? Certes, les arrêts précités donnent quelques informations à cet égard, mais il n'existe pas une ligne de conduite bien précise dans l'interprétation et l'application de ces notions. Dans un contexte légal actuel

où l'on défend une approche avec plus de règles simples et claires, ce flou n'est pas le bienvenu.

Les critères développés semblent en outre être uniquement exemplatifs et dès lors non exhaustifs. Toutefois, comment les appliquer ? Y a-t-il un élément plus important que l'autre, dont le non-respect devrait *de facto* entraîner une violation de « non bis in idem », ou est-ce qu'il convient au contraire de remplir plusieurs critères ? Si la réponse à cette dernière question est positive, combien doivent alors être concernés pour entraîner une violation du principe « non bis in idem » ? Aucun des arrêts développés *supra* n'apporte de réponses à ces questions. De la lecture de ceux-ci, il semblerait que les Cours ont accordé une importance prépondérante au caractère temporel, à la question de la récolte des preuves coordonnée et (de manière encore plus importante) au critère de proportionnalité (compensation des sanctions). Est-ce à dire qu'il s'agit de la marche à suivre dans le traitement des cas d'espèce ? Rien n'est moins sûr.

En s'intéressant ensuite plus spécifiquement à certains des éléments développés, des questionnements apparaissent également. Il y a tout d'abord la notion du lien temporel. Celle-ci, comme indiqué, n'est que très vaguement définie par la jurisprudence citée *supra*. Il n'existe donc aucun critère précis permettant de pouvoir déterminer comment considérer ce lien temporel comme étant respecté : faut-il que les procédures soient menées en parallèle pendant 6 mois, 1 an, 2 ans, ... ? Combien de temps maximum doit s'écouler entre la première sanction définitive et la seconde sanction ? Aucune réponse. Une bribe de réponse peut être trouvée dans l'arrêt *Johannesson* : dans cet arrêt, le lien temporel avait été jugé insuffisant car les personnes concernées avaient été sanctionnées de manière répressive plus de 8 ans après la dénonciation de l'Administration fiscale (et donc plus de 8 ans après la sanction fiscale pénale définitive), et les procédures n'avaient été menées conjointement que pendant 1 an. Est-ce à dire qu'il s'agit donc de la référence à utiliser pour déterminer le respect du lien temporel, et que tout autre délai impliquerait une violation du principe « non bis in idem » ? Ceci nous semble bien peu probable.

Certains auteurs tempèrent cette critique, estimant que l'aspect fluctuant de cette notion implique *de facto* une difficulté de détermination exacte de ses contours<sup>76</sup>. Bien que nous partageons cette vision, il n'en reste pas moins qu'il ne serait pas impossible pour les Cours européennes d'à tout le moins baliser les contours de cette notion, de manière à éviter tout risque d'arbitraire que la situation actuelle pourrait certainement entraîner.

Une autre critique concerne le mécanisme de compensation entre les deux sanctions appliquées. Comment

74. Voyez notamment C.J.U.E., 29 juin 2006, *Showa Denko KK*, C-289/04 ; C.J.U.E., 10 mai 2007, *SGL Carbon*, C-328/05.

75. Voyez notamment P. LAGASSE, *op. cit.*, pp. 116 et 117 ; O. MICHIELS et G. FALQUE, *op. cit.*, pp. 1074-1076 ; F. LEDAIN, *op. cit.*, p. 8. Voyez également A. LECOQ, *op. cit.*, in *Mélanges Jean Spreutels*, à paraître.

76. O. MICHIELS et G. FALQUE, *op. cit.*, p. 1074.

appliquer cette compensation ? Dans quelle mesure tenir compte de la première sanction, jusqu'où aller et où s'arrêter ? Cette problématique avait d'ailleurs été soulevée dans la critique de l'arrêt *A et B c. Norvège* face à une éventuelle situation d'acquiescement<sup>77</sup>. Dans son opinion dissidente, l'Avocat général avait ainsi clairement indiqué que « *dans ces cas de figure, il n'y a littéralement rien à compenser, c'est-à-dire à contrebalancer ou à déduire dans une procédure administrative subséquente ou parallèle* »<sup>78</sup>. En effet, comment faire pour tenir compte, dans une seconde sanction, du fait qu'une première procédure s'est soldée par un acquiescement ? Selon nous, la logique de la nouvelle position devait nécessairement aboutir à une absence de condamnation ultérieure, sous peine de ne pas respecter le principe de proportionnalité impliquant de tenir compte de la première peine. Il est intéressant de constater que cette problématique a selon nous été résolue par la C.J.U.E. dans ses arrêts *Di Puma/Zecca* et *Garlsson Real Estate SA* : la Cour a en effet considéré que le principe « non bis in idem » était violé s'il était permis, alors qu'une personne a été acquittée ou encore amnistiée, que celle-ci subisse une sanction ultérieure. Cette position est à saluer, à partir du moment où elle découle d'une analyse logique et cohérente, même s'il ne s'agit toutefois, *in fine*, que d'une application classique du principe « non bis in idem » : dès lors qu'une première sanction définitive (ce qu'est bien un acquiescement ou une amnistie) est rendue, toute sanction ultérieure est interdite. Cette position de la C.J.U.E. ne permet cependant pas de déterminer comment il convient d'opérer la compensation entre les deux sanctions dans des situations autres où une sanction autre qu'un acquiescement ou une amnistie est effectivement appliquée, et maintient donc un flou juridique sur cette question. Il peut être en outre encore fait référence aux exigences prônées par les deux Cours européennes dans le caractère coordonné des autorités concernées dans la récolte des éléments probants. Comment concrètement pouvoir déterminer si cette approche est coordonnée ou non ? S'il peut être démontré que chaque autorité a un fonctionnement indépendant (mais ce qui est *in fine* généralement le cas) ? Si l'autorité intervenant en second prend en considération les éléments récoltés par la première (même si elle agirait finalement de manière indépendante) ? Une nouvelle fois, le flou dans l'application de ces règles est bien présent.

On le constate donc, les questions ne manquent pas face à ces nouveaux critères d'application pour déterminer si l'adage « non bis in idem » est bien respecté ou non, en présence de procédures menées en parallèle.

## b. Réaction au niveau national

Les juridictions belges se devaient de digérer ces arrêts et de déterminer la manière dont elles devaient les prendre en considération<sup>79</sup>.

La Cour de cassation ne tarda pas à prendre position dans un arrêt du 21 septembre 2017<sup>80</sup>. Cette affaire concernait des enquêtes en matière d'I.P.P. et de TVA qui avaient été menées simultanément à l'égard d'un contribuable. Des fausses factures avaient donné lieu à application d'une cotisation supplémentaire et d'un accroissement à l'I.P.P., et d'une amende en matière de TVA. Face au principe « non bis in idem », la Cour d'appel de Gand qui eut à traiter de cette affaire en appel estima que la condition d'existence d'une seconde poursuite n'était pas remplie : selon elle, les deux sanctions appliquées résultant d'un contrôle mené conjointement, la procédure I.P.P. n'avait ainsi pas été engagée après que le contribuable concerné ait été définitivement condamné aux amendes TVA. La Cour adopte donc une approche différente de la jurisprudence européenne, mais pour arriver à la même conclusion d'absence de violation de l'adage « non bis in idem ».

La Cour de cassation estima également que le principe « non bis in idem » n'était pas violé en l'espèce, en se fondant de son côté sur la jurisprudence développée par la C.E.D.H. dans ses arrêts *A et B* et *Johannesson*. La Cour considéra en effet que l'adage « non bis in idem » n'interdit pas que des procédures distinctes relatives à l'application d'une sanction fiscale soient menées en parallèle, à condition que ces procédures soient unies par un lien matériel et temporel suffisamment étroit.

La terminologie employée par la Cour de cassation ne laisse aucun doute et suit clairement la position développée récemment par les Cours européennes.

## Conclusion

Alors que l'on pensait la jurisprudence européenne en accord sur la manière dont il convenait d'appliquer le principe « non bis in idem », les arrêts récents rendus par les deux Cours européennes nous prouvent une nouvelle fois qu'aucune position ne peut être véritablement considérée comme gravée dans le marbre. Celles-ci avaient pourtant mis du temps à accepter une vision commune de l'application de cet adage, mais s'étaient finalement rangées à une analyse (selon nous) légalement adéquate : le principe « non bis in idem » devait être respecté en présence d'une double procédure/sanction relative à un même comportement d'une même personne, à partir du moment où celle-ci avait déjà subi une première

77. Voyez O. MICHIELS et G. FALQUE, *op. cit.*, pp. 1074 et 1075.

78. Opinion dissidente du juge Pinto de Albuquerque, point 68.

79. Pour plus de précisions à cet égard, voyez notamment E. CECLI et F. LALLEMANT, *op. cit.*, in *Le droit fiscal en Belgique*, Coll. les ateliers des FUCaM, Limal, Anthémis, 2018, pp. 567-571.

80. Cass., 21 septembre 2017, Rôle n°f.15.0081.N. Voyez notamment F. DESTERBECK, « Une via' : de rechtspraak geeft de richting aan », *Fisc. Act.*, 2017, liv. 41, pp. 8-10.

sanction à caractère pénal définitive. Les critères pour déterminer le respect dudit principe (test Engel, test Turansky,...) avaient été clairement précisés afin d'en assurer une application correcte et uniforme.

Rien n'empêchait selon nous de conserver une telle approche même en présence de procédures menées en parallèle. En effet, cette situation ne nous semble pas interdire l'application des tests développés au niveau de la jurisprudence européenne et une analyse correcte de la situation. Les Cours européennes n'ont toutefois pas été de cet avis et ont décidé de développer une nouvelle approche face à des procédures parallèles, en contradiction d'ailleurs avec certains des Avocats Généraux qui ont été amenés à se prononcer sur les affaires en question. Dans cette situation de doubles procédures, il convient selon elles de faire l'application de nouveaux critères et tests, et de déterminer si l'on se trouve face à des procédures « unies par un lien matériel et temporel suffisamment étroit », dont l'action parallèle et coordonnée est « prévisible », et respectant le principe de proportionnalité par une compensation entre les deux sanctions. Tel qu'il a pu l'être constaté, cette nouvelle approche européenne ne laisse pas indifférent et soulève de nombreuses questions. Comment appliquer ces nouveaux critères et tests ? Comment les définir et les circonscrire ? Les arrêts rendus par la C.E.D.H. et la C.J.U.E. donnent certes, tel qu'il l'a été indiqué, quelques pistes, mais celles-ci restent selon nous trop insuffisantes pour enlever l'insécurité juridique pesant sur les intéressés. Alors qu'elles sont pourtant les premières à revendiquer la mise en place de règles simples et claires, les Cours européennes font preuve ici d'une malheureuse imprécision qui laisse la place à de potentielles violations dans l'application du principe « non bis in idem ».

Lorsqu'on regarde cette approche récemment développée, il ne peut qu'être constaté qu'elle paraît à première vue en totale contradiction avec l'essence-même

de l'adage « non bis in idem » : en permettant, selon les circonstances d'espèce, la poursuite d'une seconde procédure alors qu'une première décision définitive a été rendue (même si ces procédures ont été menées en parallèle), il est précisément porté atteinte à ce que l'adage « non bis in idem » défend. D'ailleurs, cette nouvelle vision ne serait-elle pas porteuse d'un sentiment d'iniquité ? Plus des procédures sont proches, plus elles donnent justement l'impression de sanctionner deux fois pour la même chose...

Cette nouvelle vision ne pourrait-elle toutefois être utilisée *in fine* à bon escient, tel que certains auteurs l'ont déjà indiqué<sup>81</sup> ? Il peut ainsi notamment être fait référence à la procédure *Una Via*, chahutée par la Cour constitutionnelle notamment en raison d'une violation du principe « non bis in idem ». Cette approche dualiste pourrait peut-être permettre de retravailler le système *Una Via* afin de le rendre plus efficace et garant d'un véritablement évitement de double sanction.

Pour conclure, nous ne pouvons nier que cette approche peut présenter une certaine cohérence : à partir du moment où des procédures sont à ce point liées qu'elles ne représentent finalement qu'un tout, il paraîtrait compliqué de considérer qu'il existerait vraiment une double sanction au niveau de la personne visée. Cependant, la position européenne développée est loin de se rapprocher de cette situation, non seulement par son manque de clarté, mais également par certains éléments qui laissent entrevoir les risques de dérive. On songe notamment au fait que les Cours indiquent quand même que les procédures, même unies, doivent diverger et avoir des buts complémentaires, ou encore à la question du lien temporel qui est tout sauf clair. Il est donc indubitable que les Cours devront à l'avenir faire preuve d'une précision beaucoup plus importante, sous peine de retirer à cet adage fondamental toutes ses lettres de noblesse.

81. F. LEDAIN, *op. cit.*, p. 8.