

Cour de justice de l'Union européenne

5 avril 2017 - 4e Chambre - C-217/15 et C-350/15
Président : T. von Danwitz
Juges : E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe et C. Lycourgos
Avocat général : M. Campos Sánchez-Bordona

RENOI PRÉJUDICIEL - FISCALITÉ - TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE - PRINCIPE NE BIS IN IDEM - ARTICLE 50 DE LA CHARTE DES DROITS FONDAMENTAUX DE L'UNION EUROPÉENNE - IDENTITÉ DE LA PERSONNE POURSUIVIE OU SANCTIONNÉE (ABSENCE) - PERSONNE MORALE

L'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui permet de diligenter des poursuites pénales pour omission de verser la TVA, après l'infliction d'une sanction fiscale définitive pour les mêmes faits, lorsque cette sanction a été infligée à une société ayant la personnalité morale tandis que lesdites poursuites pénales sont engagées contre une personne physique.

PREJUDICIËLE VERWIJZING - FISCALE BEPALINGEN - BELASTING OVER DE TOEGEVOEGDE WAARDE - NE-BIS-IN-IDEMBEGINSEL - ARTIKEL 50 VAN HET HANDVEST VAN DE GRONDRECHTEN VAN DE EUROPESE UNIE - EENZELVIGHEID VAN DE VERVOLGDE OF GESTRAFTE PERSOON (GEEN) - RECHTSPERSOON

Artikel 50 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie moet worden uitgelegd in de zin dat het zich niet verzet tegen een nationale regeling die het mogelijk maakt strafrechtelijke vervolging in te stellen wegens verzuim tot betaling van BTW nadat, voor dezelfde feiten, een definitieve fiscale sanctie is opgelegd, wanneer deze sanctie is opgelegd aan een vennootschap met rechtspersoonlijkheid terwijl die strafrechtelijke vervolging wordt ingesteld tegen een natuurlijke persoon.

Orsi et Baldetti

Arrêt

1. Les demandes de décision préjudicielle portent sur l'interprétation de l'article 50 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après la "Charte") et de l'article 4 du protocole n° 7 à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, signée à Rome le 4 novembre 1950 (ci-après la "CEDH").

2. Ces demandes ont été présentées dans le cadre de deux procédures pénales engagées, respectivement, contre M. Massimo Orsi et M. Luciano Baldetti, en raison des infractions qu'ils auraient commises en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Le cadre juridique

La CEDH

3. L'article 4 du protocole n° 7 à la CEDH, intitulé "Droit à ne pas être jugé ou puni deux fois", dispose :

"1. Nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même État en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de cet État.

2. Les dispositions du paragraphe précédent n'empêchent pas la réouverture du procès, conformément à la loi et à la procédure pénale de l'État concerné, si des faits nouveaux ou nouvellement révélés ou un vice fondamental dans la procédure précédente sont de nature à affecter le jugement intervenu.

3. Aucune dérogation n'est autorisée au présent article au titre de l'article 15 de la Convention."

Le droit de l'Union

4. L'article 2, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au

système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1), détermine les opérations soumises à la TVA.

5. Aux termes de l'article 273 de cette directive :

“Les États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.

[...]

Le droit italien

6. L'article 13, paragraphe 1, du decreto legislativo n. 471, Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (décret législatif n° 471, portant réforme des sanctions fiscales non pénales dans le domaine des impôts directs, de la taxe sur la valeur ajoutée et de la perception des taxes, conformément à l'article 3, alinéa 133, point q), de la loi n° 662 du 23 décembre 1996), du 18 décembre 1997 (supplément ordinaire à la GURI n° 5, du 8 janvier 1998), est libellé comme suit :

“Quiconque ne s'acquitte pas, en tout ou en partie, dans les délais prescrits, des acomptes, des versements périodiques, du versement de péréquation ou du solde de l'impôt résultant de la déclaration, déduction faite, dans ces cas, du montant des versements périodiques et des acomptes, même s'ils n'ont pas été acquittés, est passible d'une sanction administrative s'élevant à 30 % de chaque montant impayé, même lorsque, à la suite de la correction d'erreurs matérielles ou de calcul constatées lors du contrôle de la déclaration annuelle, il apparaît que le montant de l'impôt est plus important ou que l'excédent déductible est moindre. [...]”

7. L'article 10bis du decreto legislativo n. 74, Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (décret législatif n° 74, portant adoption d'une nouvelle réglementation des infractions en matière d'impôt sur les revenus et de taxe sur la valeur ajoutée, en application de l'article 9 de la loi du 25 juin 1999, n° 205), du 10 mars 2000

(GURI n° 76, du 31 mars 2000, p. 4, ci-après le “décret législatif n° 74/2000”), dispose :

“Toute personne qui ne verse pas, dans le délai prévu pour la présentation de la déclaration annuelle de tiers payeur, des retenues qui résultent de la certification remise aux assujettis auxquels elle se substitue, pour un montant supérieur à cinquante mille euros pour chaque période d'imposition, sera punie d'un emprisonnement de six mois à deux ans”.

8. L'article 10ter de ce décret, intitulé “Défaut de versement de la TVA”, énonce :

“La disposition de l'article 10bis s'applique dans les limites qu'elle prévoit également à toute personne qui ne verse pas la taxe sur la valeur ajoutée, telle qu'elle est due sur la base de la déclaration annuelle, dans le délai prévu pour le versement de l'acompte relatif à la période d'imposition ultérieure”.

Les procédures au principal et la question préjudicielle

9. Au cours des périodes d'imposition en cause au principal, M. Orsi était le représentant légal de S.A. COM Servizi Ambiente e Commercio Srl et M. Baldetti celui de Evoluzione Maglia Srl.

10. MM. Orsi et Baldetti sont poursuivis devant le Tribunale di Santa Maria Capua Vetere (tribunal de Santa Maria Capua Vetere, Italie), pour l'infraction prévue et réprimée par l'article 10ter du décret législatif n° 74/2000, lu en combinaison avec l'article 10bis de celui-ci, au motif qu'ils auraient omis, en leur qualité de représentants légaux de ces sociétés, de verser dans les délais impartis par la loi, la TVA due sur la base de la déclaration annuelle pour les périodes d'imposition en cause au principal. Le montant de la TVA impayée s'élèverait, dans chaque cas, à plus d'un million d'euros.

11. Ces procédures pénales ont été ouvertes après que l'Agenzia delle Entrate (administration fiscale) a dénoncé ces infractions à la Procura della Repubblica (procureur de la République). Au cours desdites procédures pénales, une saisie conservatoire a été effectuée tant sur les biens de M. Orsi que sur ceux de M. Baldetti, saisie contre laquelle chacun d'eux a introduit une demande de réexamen.

12. Avant l'introduction desdites procédures pénales, les montants de TVA en cause au principal ont fait l'objet d'une mise en recouvrement de la part de l'administration fiscale, qui a non seulement liquidé la dette fiscale, mais également infligé une sanction fis-

cale pécuniaire à S.A. COM Servizi Ambiente e Commercio et à Evoluzione Maglia, représentant 30 % du montant dû au titre de la TVA. À la suite d'une transaction portant sur ces mesures de mise en recouvrement, celles-ci sont devenues définitives, sans être contestées.

13. Dans ces conditions, le Tribunale di Santa Maria Capua Vetere (tribunal de Santa Maria Capua Vetere) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

“Au sens de l'article 4 du protocole n° 7 à la CEDH et de l'article 50 de la Charte, la disposition de l'article 10ter du décret législatif n° 74/2000, en ce qu'elle permet de procéder à l'examen de la responsabilité pénale d'une personne qui, pour le même fait (omission du versement de la TVA), a déjà fait l'objet d'une mesure de mise en recouvrement définitive de l'administration fiscale de l'État assortie d'une sanction administrative [...], est-elle conforme au droit de l'Union ?”

Sur la question préjudicielle

14. Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 50 de la Charte et l'article 4 du protocole n° 7 à la CEDH doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui permet de diligenter des poursuites pénales pour omission de verser la TVA, après l'infliction d'une sanction fiscale définitive pour les mêmes faits.

15. La juridiction de renvoi se référant non seulement à l'article 50 de la Charte, mais également à l'article 4 du protocole n° 7 à la CEDH, il convient de rappeler que si, comme le confirme l'article 6, paragraphe 3, TUE, les droits fondamentaux reconnus par la CEDH font partie du droit de l'Union en tant que principes généraux et si l'article 52, paragraphe 3, de la Charte dispose que les droits contenus dans celle-ci correspondant à des droits garantis par la CEDH ont le même sens et la même portée que ceux que leur confère ladite convention, cette dernière ne constitue pas, tant que l'Union n'y a pas adhéré, un instrument juridique formellement intégré à l'ordre juridique de l'Union (arrêts du 26 février 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, point 44, ainsi que du 15 février 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, point 45 et jurisprudence citée). Ainsi, l'examen de la question posée doit être opéré au regard uniquement des droits fondamentaux garantis par la Charte (voir, en ce sens, arrêts du 28 juillet 2016, Conseil des ministres, C-543/14, EU:C:2016:605, point 23 et jurisprudence citée, ainsi

que du 6 octobre 2016, Paoletti e.a., C-218/15, EU:C:2016:748, point 22).

16. S'agissant de l'article 50 de la Charte, il convient de relever que des sanctions fiscales et des procédures pénales ayant pour objet des infractions en matière de TVA et visant à assurer l'exacte perception de cette taxe et à éviter la fraude, telles que celles en cause au principal, constituent une mise en œuvre des articles 2 et 273 de la directive 2006/112 ainsi que de l'article 325 TFUE et, donc, du droit de l'Union au sens de l'article 51, paragraphe 1, de la Charte (voir, en ce sens, arrêts du 26 février 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, points 24 à 27, ainsi que du 8 septembre 2015, Taricco e.a., C-105/14, EU:C:2015:555, points 49, 52 et 53). Dès lors, des dispositions de droit national régissant des poursuites pénales ayant pour objet des infractions en matière de TVA, telles que celles en cause au principal, relèvent du champ d'application de l'article 50 de la Charte.

17. L'application du principe ne bis in idem garanti à l'article 50 de la Charte présuppose en premier lieu, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé au point 32 de ses conclusions, que ce soit la même personne qui fasse l'objet des sanctions ou des poursuites pénales considérées.

18. En effet, il découle des termes mêmes de cet article, selon lesquels “[n]ul ne peut être poursuivi ou puni pénalement en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné dans l'Union par un jugement pénal définitif conformément à la loi”, que celui-ci interdit de poursuivre ou de sanctionner pénalement une même personne plus d'une fois pour une même infraction.

19. Cette interprétation de l'article 50 de la Charte est corroborée par les explications relatives à la charte des droits fondamentaux (JO 2007, C 303, p. 17), lesquelles doivent être prises en considération en vue de son interprétation (voir, en ce sens, arrêt du 26 février 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, point 20). S'agissant de cet article, ces explications se réfèrent à la jurisprudence de la Cour relative au principe ne bis in idem, tel que reconnu en tant que principe général du droit de l'Union antérieurement à l'entrée en vigueur de la Charte. Selon cette jurisprudence, ce principe ne peut, en tout état de cause, pas être méconnu si ce n'est pas la même personne qui a été sanctionnée plus d'une fois pour un même comportement illicite (voir en ce sens, notamment, arrêts du 7 janvier 2004, Aalborg Portland e.a./Commission, C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P et C-219/00 P, EU:C:2004:6, point 338, ainsi que du 18 décembre 2008, Coop de France bétail et

viande e.a./Commission, C-101/07 P et C-110/07 P, EU:C:2008:741, point 127).

20. La Cour a confirmé ladite jurisprudence postérieurement à l'entrée en vigueur de la Charte (voir, en ce sens, arrêt du 26 février 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, point 34).

21. En l'occurrence, il ressort des informations contenues dans les décisions de renvoi, confirmées tant par certains éléments du dossier dont dispose la Cour que par le gouvernement italien lors de l'audience devant celle-ci, que les sanctions fiscales en cause au principal ont été infligées à deux sociétés ayant la personnalité morale, à savoir S.A. COM Servizi Ambiente e Commercio et Evoluzione Maglia, alors que les procédures pénales en cause au principal visent MM. Orsi et Baldetti qui sont des personnes physiques.

22. Il apparaît ainsi, comme M. l'avocat général l'a relevé au point 36 de ses conclusions, que, dans les deux procédures pénales en cause au principal, la sanction fiscale pécuniaire et les poursuites pénales concernent des personnes distinctes, à savoir, dans l'affaire C-217/15, S.A. COM Servizi Ambiente e Commercio, qui a fait l'objet d'une sanction fiscale, et M. Orsi, contre lequel est diligentée une procédure pénale, et, dans l'affaire C-350/15, Evoluzione Maglia, qui s'est vu imposer une sanction fiscale, et M. Baldetti, contre lequel est engagée une procédure pénale, de telle sorte que la condition d'application du principe *non bis in idem* selon laquelle la même personne doit faire l'objet des sanctions et des poursuites considérées semble faire défaut, ce qu'il appartient toutefois à la juridiction de vérifier.

23. À cet égard, la circonstance selon laquelle MM. Orsi et Baldetti sont poursuivis pénalement pour des faits commis en tant que représentants légaux des sociétés ayant fait l'objet de sanctions fiscales pécuniaires n'est pas susceptible de remettre en cause la conclusion figurant au point précédent.

24. Enfin, en vertu de l'article 52, paragraphe 3, de la Charte, dans la mesure où l'article 50 de celle-ci contient un droit correspondant à celui prévu à l'article 4 du protocole n° 7 à la CEDH, il convient de s'assurer que l'interprétation susvisée de l'article 50 de celle-ci ne méconnaît pas le niveau de protection garanti par la CEDH (voir, par analogie, arrêt du 15 février 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, point 77).

25. Or, selon la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, le fait d'infliger des sanctions tant fiscales que pénales n'est pas constitutif d'une violation de l'article 4 du protocole n° 7 à la CEDH, lorsque les sanctions en question concernent des personnes, physiques ou morales, juridiquement distinctes (Cour EDH, 20 mai 2014, Pirttimäki c. Finlande, CE:ECHR:2014:0520JUD00353211, § 51).

26. La condition selon laquelle la même personne doit faire l'objet des sanctions et des poursuites considérées faisant défaut dans le cadre des procédures en cause au principal, il n'y a pas lieu d'examiner les autres conditions d'application de l'article 50 de la Charte.

27. Partant, il convient de répondre à la question posée que l'article 50 de la Charte doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui permet de diligenter des poursuites pénales pour omission de verser la TVA, après l'infliction d'une sanction fiscale définitive pour les mêmes faits, lorsque cette sanction a été infligée à une société ayant la personnalité morale tandis que lesdites poursuites pénales sont engagées contre une personne physique.

[...]

Note

***Stating the obvious* : la CJUE rejette l'application du principe *non bis in idem* en matière fiscale pour défaut d'identité de personne entre une personne morale et son représentant légal**

Introduction

Le 5 avril 2017, dans les affaires jointes *Orsi et Baldetti* C-217/15 et C-350/15⁽¹⁾, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) s'est prononcée sur la violation alléguée du principe *non bis in idem* en matière (pénale) fiscale. La CJUE examine plus particulièrement la question de l'engagement de poursuites pénales à l'encontre du représentant légal d'une personne morale après que celle-ci s'est vu imposer des sanctions administratives pécuniaires pour les mêmes faits.

1. CJUE, *Orsi et Baldetti*, 5 avril 2017, aff. jointes C-217/15 et C-350/15.

La double affaire a été portée devant la CJUE par la juridiction répressive italienne chargée de juger MM. Orsi et Baldetti, représentants légaux respectifs des sociétés S.A. COM Servizi Ambiente e Commercio Srl et Evoluzione Maglia Srl.

L'ensemble des protagonistes se sont vu reprocher la violation de la législation italienne suite à l'omission répétée, par les sociétés précitées, de verser la TVA due sur la base de leur déclaration annuelle. Le montant de la TVA impayée s'élèverait, dans chaque cas, à plus d'un million d'euros. En vertu de la législation italienne, un tel défaut de paiement constitue tant une infraction administrative qu'une infraction pénale. Il revient dès lors aux autorités étatiques de choisir l'une ou l'autre procédure en vue de sanctionner le(s) contrevenant(s).

En l'espèce, les autorités italiennes ont fait le choix d'utiliser les deux voies qui leur sont ouvertes légalement.

L'administration fiscale a tout d'abord opté pour la voie *administrative* pour sanctionner les *sociétés* contrevenantes à la législation. Outre le recouvrement de la dette fiscale, les sociétés se sont vu infliger une sanction pécuniaire représentant 30 % du montant dû au titre de la TVA. À défaut de contestation, ces mesures et sanctions sont devenues définitives.

Sur dénonciation de l'administration fiscale, le procureur de la République italien a ensuite engagé une procédure *pénale*, pour les mêmes faits, à l'encontre des *représentants légaux* (personnes physiques) des sociétés en cause. MM. Orsi et Baldetti ont été poursuivis devant les tribunaux répressifs au motif qu'ils auraient omis, en leur qualité de représentants légaux de ces sociétés, de verser la TVA précitée.

La juridiction répressive saisie s'est alors posé la question de la compatibilité de l'existence d'une dualité de procédures sanctionnatrices, pour les mêmes faits, avec le respect du principe du *non bis in idem*, sur fondement tant de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne que de la Convention européenne des droits de l'homme. Plus précisément, le tribunal *ad hoc* a demandé à la CJUE de se prononcer sur la conformité de la législation italienne avec le droit de l'Union "en ce qu'elle permet de procéder

à l'examen de la responsabilité pénale d'une personne qui, pour le même fait (omission du versement de la TVA), a déjà fait l'objet d'une mesure de mise en recouvrement définitive de l'administration fiscale de l'État assortie d'une sanction administrative"⁽²⁾.

La réponse apportée par la CJUE se veut succincte et limpide : après avoir rappelé que les sanctions fiscales en cause ont été infligées à deux sociétés ayant la personnalité morale alors que les procédures pénales visées mettent en cause des personnes physiques, la Cour affirme que les sanctions fiscales et poursuites pénales visées par la requête concernent des personnes distinctes. Dès lors, la condition d'application du principe *non bis in idem* selon laquelle la même personne doit faire l'objet de la répétition des poursuites semble faire défaut⁽³⁾. Selon la Cour, et c'est là le cœur de l'arrêt, "la circonstance selon laquelle les MM. Orsi et Baldetti sont poursuivis pénalement pour des faits commis en tant que représentants légaux des sociétés ayant fait l'objet de sanctions fiscales pécuniaires n'est pas susceptible de remettre en cause [une telle] conclusion"⁽⁴⁾.

La Cour conclut donc à la non-violation du principe *non bis in idem* : "il ne s'oppose pas à une réglementation nationale [...] qui permet de diligenter des poursuites pénales pour omission de verser la TVA, après l'infliction d'une sanction fiscale définitive pour les mêmes faits, lorsque cette sanction a été infligée à une société ayant la personnalité morale tandis que lesdites poursuites pénales sont engagées contre une personne physique"⁽⁵⁾.

Le présent commentaire vise à confronter le récent arrêt de la CJUE au droit belge. Notons néanmoins que l'arrêt commenté concerne la TVA, un domaine entièrement communautarisé, ce qui nécessite une atténuation quant à sa portée générale et sa transposition à d'autres domaines du droit - en ce compris le droit fiscal *sensu lato*, là où les États ont conservé une compétence large. Loin de nous donc l'intention d'effectuer un commentaire exhaustif du principe *non bis in idem*⁽⁶⁾; il nous paraît néanmoins opportun d'en retracer brièvement les contours (1) et d'illustrer son application en matière fiscale à la lumière tant du droit européen⁽⁷⁾ que du droit belge (2). Nous nous penchons ensuite sur la problématique spécifiquement identifiée par la Cour et l'enseignement que l'on peut en retirer en droit interne (3).

2. § 13 de l'arrêt *Orsi et Baldetti*.

3. Ce qu'il appartient néanmoins à la juridiction de vérifier.

4. § 21-23 de l'arrêt *Orsi et Baldetti*.

5. § 27 de l'arrêt *Orsi et Baldetti*.

6. Nous renvoyons pour cela aux nombreux écrits de la doctrine cités *infra*.

7. Entendu largement, soit au regard des instruments tant de l'Union européenne que du Conseil de l'Europe garantissant le respect des droits fondamentaux (*infra*).

1. Le principe *non bis in idem* : généralités

Le principe *non bis in idem* dispose que nul ne peut être jugé ou puni pénalement deux fois pour les mêmes faits. Autrement dit, une procédure pénale ne peut être mise en mouvement à l'encontre d'une personne qui aurait déjà fait l'objet d'une première décision répressive ayant acquis force de chose jugée pour les mêmes faits⁽⁸⁾.

S'il n'est pas formellement inscrit dans un texte de loi en Belgique⁽⁹⁾, il s'agit d'un principe général de droit reconnu à diverses reprises tant par la Cour constitutionnelle⁽¹⁰⁾ que par la Cour de cassation⁽¹¹⁾. L'application du principe *non bis in idem* dérive notamment de la reconnaissance en droit interne de différents instruments supranationaux.

En effet, le principe *non bis in idem* est expressément consacré par les instruments supranationaux phares que sont la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (la Charte)⁽¹²⁾, la Convention européenne des droits de l'Homme (la Convention)⁽¹³⁾, mais aussi la Convention d'application des accords de Schengen⁽¹⁴⁾ et le Pacte international relatif aux droits civils et politiques⁽¹⁵⁾. Par souci de concision, et conformément aux sources légales qui fondent la question préjudicielle

posée à la CJUE dans l'arrêt *Orsi et Baldetti*, nous nous limitons à commenter les textes fondamentaux de l'UE et du Conseil de l'Europe⁽¹⁶⁾.

Selon l'article 4 du Protocole n° 7 à la Convention, "[n]ul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même État en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de cet État"⁽¹⁷⁾.

Pour sa part, l'article 50 de la Charte prescrit que "[n]ul ne peut être poursuivi ou puni pénalement en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné dans l'Union par un jugement pénal définitif conformément à la loi"⁽¹⁸⁾.

Suite aux arrêts de la Grande Chambre *Zolotoukhine c. Russie*⁽¹⁹⁾ et *Åklagaren c. Hans Åkerberg Fransson*⁽²⁰⁾, d'aucuns ont considéré désormais acquis que la CEDH et la CJUE appliquent une jurisprudence commune en matière de *non bis in idem*⁽²¹⁾. De manière synthétique, la protection garantie par l'ordre juridique européen *sensu lato* suppose la réunion de plusieurs conditions cumulatives que sont l'engagement de procédures (plus précisément, la répétition de poursuites) (i) à l'égard d'une même personne, (ii)

8. Sur le concept d'autorité de la chose jugée au pénal, voy. M.-A. BEERNAERT, H.-D. BOSLY et D. VANDERMEERSCH, *Droit de la procédure pénale*, La Charte, 7e éd., 2014, p. 1294-1297. En tel cas, l'irrecevabilité des poursuites doit être prononcée. Corr. Bruxelles, 1er décembre 2010, *Dr. banc. fin.*, 2011, p. 127.
9. Notons néanmoins qu'un nombre croissant de textes légaux appliquent le principe *non bis in idem* afin de rendre les procédures dualistes (administrative/répressive) conformes aux attentes européennes (exemple : *Una Via* en droit fiscal (*infra*, 2.2), procédure de concertation en matière d'abus de marché...).
10. Voy. not. C.const., 18 juin 2008, n° 91/2008 et 24 avril 2007, n° 67/2007.
11. Voy. not. Cass., 25 février 2014, n° P.13.1409.N et 19 mars 2002, n° P.00.1603.N.
12. Art. 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, *J.O.U.E.*, C.2010/C 83/02, 30 mars 2010.
13. Art. 4 du Protocole n° 7 de la CEDH. Ce protocole est applicable en Belgique depuis le 2 juillet 2012, soit l'entrée en vigueur de la loi du 6 mars 2007 portant assentiment au Protocole n° 7 à la Convention de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales, fait à Strasbourg le 22 novembre 1984, *M.B.*, 22 juin 2012.
14. Art. 54 de la Convention d'application de l'Accord de Schengen du 14 juin 1985 entre les gouvernements des États de l'Union économique Benelux, de la République fédérale d'Allemagne et de la République française relatif à la suppression graduelle des contrôles aux frontières communes, *J.O.U.E.*, L.239, 22 septembre 2000, p. 19-62.
15. Article 14.7 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, adopté et ouvert à la signature, à la ratification et à l'adhésion par l'Assemblée générale dans sa résolution 2200 A (XXI) du 16 décembre 1966. Entrée en vigueur : le 23 mars 1976.
16. Notons néanmoins que la CJUE ne répond à la question préjudicielle posée par le tribunal pénal italien qu'à l'aune de la Charte. En effet, "il convient de rappeler que si [...] les droits fondamentaux reconnus par la CEDH font partie du droit de l'Union en tant que principes généraux et si l'article 52, paragraphe 3, de la Charte dispose que les droits contenus dans celle-ci correspondant à des droits garantis par la CEDH ont le même sens et la même portée que ceux que leur confère ladite convention, cette dernière ne constitue pas, tant que l'Union n'y a pas adhéré, un instrument juridique formellement intégré à l'ordre juridique de l'Union [...]. Ainsi, l'examen de la question posée doit être opéré au regard uniquement des droits fondamentaux garantis par la Charte". § 15 de l'arrêt *Orsi et Baldetti*.
17. § 1er de l'art. 4. Le texte poursuit : "2. Les dispositions du paragraphe précédent n'empêchent pas la réouverture du procès, conformément à la loi et à la procédure pénale de l'État concerné, si des faits nouveaux ou nouvellement révélés ou un vice fondamental dans la procédure précédente sont de nature à affecter le jugement intervenu. 3. Aucune dérogation n'est autorisée au présent article au titre de l'article 15 de la Convention".
18. Il est intéressant de noter que la portée géographique du droit consacré par les textes précités diffère selon qu'il s'applique de manière "intra-étatique" (dans la Convention) et/ou "interétatique" (dans la Charte).
19. CEDH [GC], *Zolotoukhine c. Russie*, 10 février 2009, n° 14939/03, § 53.
20. CJUE [GC], 26 février 2013, *Åklagaren c. Hans Åkerberg Fransson*, C-617/10.
21. 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. 645-668; A. MANSERI, "Ne Bis In Idem et Electa Una Via. Le droit pénal fiscal à la croisée des chemins", *Dr. pén. entr.*, 2015/3, p. 206; A. LECOCQ et E. CECL, "Una via : la Cour constitutionnelle anoblit le "non bis in idem"", note sous C.const., 3 avril 2014, *Dr. pén. entr.*, 2014/2, p. 172-173; M. MORSA, "L'application du principe *non bis in idem* en droit européen et la question du cumul successif des sanctions administrative et pénale pour des mêmes faits", *J.T.T.*, 2013, p. 249-253. Pour une analyse plus nuancée de cette affirmation, voy. Ph. DE KOSTER, "Le principe "non bis in idem" : de la révolution à l'intégration : cinq ans après l'arrêt *Sergueï Zolotoukhine*", *Dr. pén. entr.*, 2015/1, p. 12.



concernant les mêmes faits, (iii) revêtant toutes deux une nature pénale, et (iv) dont l'une d'elles a donné lieu à une décision définitive. Cette vision d'uniformité jurisprudentielle a néanmoins été quelque peu fragilisée par le récent arrêt de Grande Chambre CEDH *A et B c. Norvège*⁽²²⁾, ce dernier complétant⁽²³⁾ le test appliqué par la CEDH sous *Zolotoukhine* en matière de “bis” et donc, d'existence d'une “répétition” de poursuites⁽²⁴⁾.

i. Identité de personne

Si cette première condition n'appelle *a priori* pas de commentaire additionnel⁽²⁵⁾ - et n'est par ailleurs que rarement reprise comme condition à part entière de l'applicabilité du principe *non bis in idem*, c'est bien elle qui constitue le nœud de l'arrêt ci-commenté. Nous y revenons dès lors ultérieurement (*infra*, 3).

ii. Identité de faits

Si les instruments européens font textuellement référence à une identité “d'infraction”, il faut entendre par là une identité de “faits”. Ce n'est pas tant la qualification de l'infraction qui importe que la répétition de sanctions à l'égard d'une même réalité factuelle.

La CEDH précise les contours de cet *idem* factuel (également reconnu par la CJUE⁽²⁶⁾) : il doit s'agir d'une infraction ayant pour origine “des faits identiques ou des faits qui sont en substance les mêmes”, autrement dit des “faits qui constituent un ensemble de circonstances factuelles concrètes impliquant le même contrevenant et indissociablement liées entre elles dans le temps et l'espace”⁽²⁷⁾.

iii. Nature pénale des poursuites

C'est sous le prisme de la jurisprudence *Engel*⁽²⁸⁾ que tant la CEDH que la CJUE⁽²⁹⁾ évaluent la nature pénale d'une procédure, et ce quelle que soit l'étiquette qui lui est donnée en droit interne. L'objectif du “test *Engel*”, en pratique, est d'éviter que des sanctions pénales ne soient imposées à l'encontre d'un préjudiciable sans que ce dernier ne se voie accorder les protections naturellement attachées à l'engagement de poursuites pénales, du fait que le législateur les aurait qualifiées, par exemple, d'administratives.

Pour déterminer le caractère éventuellement pénal d'une procédure, les Cours supranationales s'appuient sur les trois “critères *Engel*” que sont (i) la qualification de l'infraction en droit interne, (ii) la nature de l'infraction et (iii) la nature et la gravité de la peine encourue⁽³⁰⁾.

iv. Caractère définitif de la première décision

Ce n'est que dans l'hypothèse où les premières poursuites ont abouti à une décision définitive que la question de la violation éventuelle du principe *non bis in idem* se posera. En d'autres termes, la coexistence de plusieurs procédures pénales ne mène pas à la violation du principe *non bis in idem* dès lors qu'aucune décision définitive n'aurait encore été rendue en l'espèce. La CEDH précise qu'une décision est définitive si elle est “passée en force de chose jugée. Tel est le cas lorsqu'elle est irrévocable, c'est-à-dire lorsqu'elle n'est pas susceptible de voies de recours ordinaires ou que les parties ont épuisé ces voies ou laissé passer les délais sans les exercer”⁽³¹⁾.

22. CEDH [GC], *A et B c. Norvège*, 15 novembre 2016, n° 24130/11 et 29758/11. Voy. A. LECOCQ, “Arrêt ‘A et B c. Norvège’ : l'application du principe non bis in idem en présence de procédures parallèles ou mixtes affinée par la Cour européenne des droits de l'homme”, *J.D.E.*, 2017, vol. 5, p. 184 et s.
23. A ce titre, si l'Avocat général SÁNCHEZ-BORDONA énonce dans ses conclusions dans l'affaire *Orsi et Baldetti* que “[l]a Cour devra compléter et préciser sa jurisprudence en la matière, ce besoin se faisant d'autant plus important après la décision adoptée récemment par la Cour EDH dans son arrêt du 15 novembre 2016 (*A et B c. Norvège*)”, il conclut néanmoins que “la présente affaire n'est pas la meilleure occasion à cette fin car en réalité, la réponse aux deux renvois préjudiciels concernés dépend de l'élément du principe non bis in idem le moins problématique, à savoir celui de l'identité personnelle des contrevenants sanctionnés”. Pour cette raison, nous ne décrivons donc que très succinctement l'évolution jurisprudentielle apportée par l'arrêt *A et B* (voy. note suivante).
24. En substance, la Cour énonce que le principe *non bis in idem* n'exclut pas l'existence et l'utilisation de procédures mixtes de sanctions à l'égard d'une personne, pour autant qu'elles soient unies par un “lien matériel et temporel suffisamment étroit”. “Cela signifie non seulement que les buts poursuivis et les moyens utilisés pour y parvenir doivent être en substance complémentaires et présenter un lien temporel, mais aussi que les éventuelles conséquences découlant d'une telle organisation du traitement juridique du comportement en question doivent être proportionnées et prévisibles pour le justiciable”. Voy. le test établi par la Grande Chambre aux § 130-134 de l'arrêt, ainsi que les § 144-147.
25. L'on peut néanmoins citer D. FLORE qui, analysant le principe tel que protégé par l'art. 54 de la Convention d'application des accords de Schengen, affirme que “[l]e ‘idem’ visé par le principe ne porte pas seulement sur les faits, mais également sur la personne qui fait l'objet de la procédure pénale. Le principe protège uniquement la personne (faisant face à la répétition des poursuites), à l'exclusion de toute autre personne”. *Droit pénal européen. Les enjeux d'une justice européenne*, Bruxelles, Larquier, 2009, p. 499-500. Ce commentaire nous semble évidemment transposable aux dispositions de la Charte et de la Convention des droits fondamentaux respectivement. Voy. également A. LECOCQ, *op. cit.*, p. 655.
26. Dans son arrêt *Åklagaren contre Hans Åkerberg Fransson*, *op. cit.* A. LECOCQ, *op. cit.*, p. 655.
27. *Zolotoukhine c. Russie*, *op. cit.*, § 82 et 84. Cette interprétation a été confirmée par nos Hautes Cours par référence à la jurisprudence de la Grande Chambre. C.const., 19 décembre 2013, n° 181/2013 et 3 avril 2014, n° 61/2014; Cass., 25 mars 2014, n° P.12.1884.N et 24 juin 2014, n° P.13.1747.N.
28. CEDH, *Engel c. Pays-Bas*, 8 juin 1976, n° 5100/71, 5102/71, 5354/72 et 5370/72, § 82.
29. *Åklagaren c. Hans Åkerberg Fransson*, *op. cit.*, § 35-37.
30. Les deuxième et troisième critères sont alternatifs, mais il peut être adopté une approche cumulative si l'analyse séparée de ces deux critères n'aboutit pas à une conclusion claire. *Zolotoukhine c. Russie*, *op. cit.*, § 53.
31. *Zolotoukhine c. Russie*, *op. cit.*, § 107, citant le rapport explicatif sur le Protocole n° 7, *Nikitine c. Russie*, 20 juillet 2004, n° 50178/99, § 37, et *Horciag c. Roumanie* (déc.), 15 mars 2005, n° 70982/01.

2. Le *non bis in idem* appliqué aux infractions (pénales) fiscales

2.1. En droit européen

Dans l'arrêt *Orsi et Baldetti* ci-commenté, la CJUE fait application du principe *non bis in idem* en matière d'infraction à la législation TVA. Si la CJUE s'est historiquement davantage penchée sur la question de la violation du principe en matière de droit de la concurrence⁽³²⁾, ce n'est pas la première fois qu'elle se positionne sur ce terrain fiscal.

En effet, l'arrêt de la Grande Chambre *Fransson* précité concernait une problématique de fraude fiscale similaire - soit des faits de non-respect d'obligations déclaratives en matière de TVA. La Cour y a reconnu expressément qu'une sanction (administrative) fiscale (TVA) peut revêtir un caractère pénal au sens de la Charte⁽³³⁾. Si tel est le cas et que la décision sanctionnatrice est devenue définitive, l'article 50 de la Charte consacrant le principe *non bis in idem* "s'oppose à ce que des poursuites pénales pour les mêmes faits soient diligentées contre une même personne"⁽³⁴⁾.

Pour sa part, la CEDH a également eu à connaître de (nombreuses) requêtes alléguant la violation du principe *non bis in idem* en matière fiscale. C'est notamment le cas de l'arrêt de la Grande Chambre *A et B c. Norvège* précité. En outre, dans l'affaire *Pirttimäki c. Finlande* (citée par la CJUE dans son arrêt *Orsi et Baldetti* compte tenu de la proximité des problématiques qui y sont visées), la CEDH a dû se prononcer sur la nature pénale de sanctions administratives fiscales à l'aune des critères *Engel*. La Cour s'est référée à l'arrêt de la Grande Chambre *Jussila c. Finlande* pour y répondre : selon la Grande Chambre, une majoration d'impôt ressortissant de la législation (administrative) fiscale doit être considérée comme ayant un caractère pénal, et ce malgré sa modicité, dès lors qu'elle ne tend pas à "la réparation pécuniaire d'un préjudice mais [visé] pour l'essentiel à punir pour empêcher la répétition des agissements incriminés". Le caractère pénal de la sanction fiscale découle du but à la fois préventif et répressif de la norme en cause⁽³⁵⁾. Suivant

un raisonnement identique, la Cour a consacré le caractère pénal de la sanction fiscale dans l'affaire *Pirttimäki*. Elle a néanmoins rejeté l'existence d'une violation du principe *non bis in idem* notamment par défaut d'identité de personne (*infra*, 3.1)⁽³⁶⁾.

2.2. En droit belge

La question de l'application du principe *non bis in idem* aux infractions à la législation fiscale a certes fait couler beaucoup d'encre en Belgique. Le droit belge s'est principalement distingué par sa volonté de répondre par la voie législative à la problématique de la dualité des procédures et sanctions (pénales) en la matière, bien qu'avec un succès quelque peu mitigé.

Cette œuvre législative a été accélérée par les conclusions tirées par la commission d'enquête parlementaire instituée le 10 avril 2008 par la Chambre en vue d'examiner les grands dossiers de fraude fiscale⁽³⁷⁾. Dans son rapport du 7 mai 2009⁽³⁸⁾, la commission prône l'instauration d'un système dit "*una via*" visant à prévenir la violation du principe *non bis in idem*. Ce système repose sur le choix, en amont, de la sanction d'infractions fiscales par la voie administrative ou par la voie judiciaire pénale, évitant par là les doubles poursuites. L'idée sous-jacente est de lutter contre la petite fraude fiscale par la voie administrative et, pour les dossiers d'envergure, d'organiser une concertation entre le fisc, la police et la justice en vue de déterminer la voie par laquelle le dossier sera traité.

La loi "*una via*" est adoptée le 20 septembre 2012⁽³⁹⁾. Elle comporte essentiellement deux volets. D'une part, le Code d'instruction criminelle est modifié pour faire place à une concertation *ab initio* entre autorités fiscales et judiciaires, permettant aux autorités fiscales et au parquet de se concerter en vue de faire le choix de la voie administrative ou judiciaire pénale⁽⁴⁰⁾. D'autre part, la loi introduit également des dispositions prévoyant la suspension de l'exigibilité des accroissements d'impôts sur les revenus et des amendes imposés par le fisc en cas d'exercice par le parquet de l'action publique⁽⁴¹⁾.

32. Voy. not. G. GAULARD, "Le principe non bis in idem en droit de la concurrence de l'Union", *C.D.E.*, 2013/3, p. 703-781.

33. Ce qu'il appartient à la juridiction nationale de vérifier. § 33 de l'arrêt *Fransson*.

34. *A contrario* donc, il "ne s'oppose pas à ce qu'un État membre impose, pour les mêmes faits de non-respect d'obligations déclaratives dans le domaine de la TVA, une combinaison de sanctions fiscales et pénales" "dans la mesure où la première sanction ne revêt pas un caractère pénal, ce qu'il appartient à la juridiction nationale de vérifier". § 34 et 35 de l'arrêt.

35. CEDH [GC], *Jussila c. Finlande*, 23 novembre 2006, n° 73053/01, § 37-38.

36. CEDH, *Pirttimäki c. Finlande*, 20 mai 2014, n° 35232/11 § 45-52.

37. Ch. repr., 10 avril 2008, CRIV 52 plén. 032, p. 57.

38. Rapport fait au nom de la commission d'enquête, 7 mai 2009. *Doc. parl.*, Chambre, sess. ord. 2008-2009, n° 52-0034/004, Recommandation n° 7, p. 222. Ce rapport fut approuvé par la Chambre le 14 mai 2009.

39. Loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe "*una via*" dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales, *M.B.*, 22 octobre 2012.

40. Art. 29 du Code d'instruction criminelle.

41. Art. 444 et 445 du Code des impôts sur les revenus.



Dès sa publication, la loi fait l'objet de nombreux commentaires critiques⁽⁴²⁾. En outre, les dispositions sur la suspension de l'exigibilité des peines administratives sont annulées par la Cour constitutionnelle par un arrêt du 3 avril 2014. La Cour y considère que le législateur a "méconnu le principe *non bis in idem* en permettant au ministère public d'engager des poursuites pénales (en ouvrant ou en ne clôturant pas une information judiciaire ou en mettant en mouvement l'action publique) 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"⁽⁴³⁾. S'il a pour effet d'amputer en grande partie la loi du 20 septembre 2012, l'arrêt a le mérite de porter le principe *non bis in idem* vers de nouvelles sphères, obligeant le législateur belge à revoir sa copie pour se conformer au standard fixé par la jurisprudence européenne. Aucune loi de réparation n'a été introduite à ce jour en réponse à l'arrêt de la Cour. Tous les espoirs reposent dès lors sur la concertation *ab initio*, dont l'on sait les défaillances, mais surtout sur les cours et tribunaux, garants ultimes de l'application du principe.

3. L'engagement de procédures (pénales) fiscales successives à l'égard d'une personne morale puis de son représentant légal : pas d'application du principe *non bis in idem*

3.1. En droit européen

Après avoir tracé les contours du principe *non bis in idem* et (ré-)illustré succinctement son application à la matière fiscale, il nous reste à nous pencher sur la problématique spécifique sur laquelle la CJUE s'est prononcée dans son arrêt *Orsi et Baldetti* du 5 avril 2017.

Pour rappel, la question préjudicielle posée par la juridiction italienne a trait à la violation potentielle du principe *non bis in idem* en ce que la législation en cause "permet de procéder à l'examen de la responsabilité pénale d'une personne qui, pour le même fait

(omission du versement de la TVA), a déjà fait l'objet d'une mesure de mise en recouvrement définitive de l'administration fiscale de l'État assortie d'une sanction administrative"⁽⁴⁴⁾.

En l'espèce, ce n'est pourtant ni la qualification pénale des sanctions administratives prononcées à l'égard des sociétés contrevenantes, ni le caractère définitif des sanctions, ni même l'identité des faits ayant mené à de telles sanctions, qui pose question.

La problématique soulevée par la CJUE se situe davantage en amont. Elle a trait à la condition d'identité de personne faisant l'objet des deux procédures (supposées répressives). La juridiction italienne saisie des poursuites pénales fait en effet état "d'une personne qui, pour le même fait [...], a déjà fait l'objet [...] d'une sanction administrative". Cette formulation suscite néanmoins l'étonnement : si les sanctions administratives ont été imposées à l'encontre des sociétés (personnes morales) débitrices de la TVA, ce sont leurs représentants légaux (personnes physiques) qui ont ensuite été visés par une procédure pénale.

La CJUE énonce dès lors à juste titre que "la condition d'application du principe *ne bis in idem* selon laquelle la même personne doit faire l'objet des sanctions et des poursuites considérées semble faire défaut, ce qu'il appartient toutefois à la juridiction de vérifier". Elle ajoute, au besoin, que "la circonstance selon laquelle MM. Orsi et Baldetti sont poursuivis pénalement pour des faits commis en tant que représentants légaux des sociétés ayant fait l'objet de sanctions fiscales pécuniaires n'est pas susceptible de remettre en cause [telle] conclusion". Et dès lors que la condition d'identité de personne fait défaut, il n'y a pas lieu d'examiner les autres conditions d'application du principe *non bis in idem*⁽⁴⁵⁾.

Il est à noter que la CEDH s'est également prononcée sur la condition et le défaut d'identité de personne en matière de *non bis in idem*, comme le rappelle à bon escient l'arrêt *Orsi et Baldetti* de la CJUE⁽⁴⁶⁾. Dans son arrêt *Pirttimäki c. Finlande* (*supra*, 2.1), la CEDH a notamment estimé que le fait d'infliger des sanctions tant fiscales que pénales n'est pas constitutif d'une violation du principe *non bis in idem* lorsque les sanc-

42. On lui reproche notamment de ne suivre que partiellement les recommandations concrètes et détaillées formulées par la commission. Ensuite, elle ne vise que certaines matières fiscales, celles dans lesquelles la fraude serait la plus fréquente. Enfin, le fait que la concertation prévue par la nouvelle mutation du Code d'instruction criminelle n'est pas obligatoire est considéré comme privant la disposition de toute efficacité. Voy. not. J.-P. BOURS, "Droit pénal et fiscal, electa una via, recursus ad alteram non datur", *J.T.*, 2012, p. 165.

43. C.const., 3 avril 2014, n° 61/2014. Voy. not. T. KRSTIC, "Une infraction à la loi fiscale peut donner lieu à deux procédures "pénales" mais le principe non bis in idem impose qu'une procédure soit immédiatement arrêtée dès qu'une décision finale est rendue dans l'autre procédure", *Actualités fiscales*, 2015, n° 21, p. 4.

44. § 13 de l'arrêt.

45. § 26 de l'arrêt *Orsi et Baldetti*.

46. § 25 de l'arrêt *Orsi et Baldetti*.

tions en question concernent des personnes juridiquement distinctes. C'est notamment le cas lorsqu'elles sont prononcées à l'égard d'une personne physique, puis de la personne morale qu'elle représente⁽⁴⁷⁾.

3.2. En droit belge

L'enseignement de la CJUE prévaut également en droit belge, et l'on peut d'ores et déjà annoncer que sa valeur ajoutée est éminemment limitée.

En effet, l'article 5 du Code pénal pose le principe de la responsabilité pénale des personnes morales pour les faits qui leur sont imputables. Cette responsabilité pénale existe indépendamment de celle des représentants de la personne morale, de tout membre de ses organes, et plus généralement de toute autre personne physique, pour autant que l'infraction reprochée ait été commise intentionnellement⁽⁴⁸⁾ - comme en matière d'infraction pénale au Code de la TVA⁽⁴⁹⁾. Chaque responsabilité doit être examinée séparément et (potentiellement) cumulativement. Lorsqu'une personne morale d'une part, et son représentant ou son administrateur d'autre part, font l'objet de procédures pénales en raison des mêmes faits, le principe *non bis in idem* ne trouve pas à s'appliquer puisqu'il s'agit de deux personnes distinctes.

C'est du reste ce que la Cour de cassation a déjà eu l'occasion de confirmer dans un arrêt du 12 novembre 2010⁽⁵⁰⁾. La Cour y a jugé que "[l']application du principe *non bis in idem*" ne requiert pas seulement que les nouvelles poursuites aient pour objet les mêmes faits que ceux de la cause précédemment jugée définitivement, mais en outre que les premières poursuites définitivement jugées et les secondes poursuites concernent la même personne⁽⁵¹⁾. En l'espèce, une personne morale était visée par des sanctions administratives alors que c'est son administrateur délégué qui

avait fait l'objet d'une condamnation pénale pour les mêmes faits. Dès lors, la Cour de cassation a à juste titre rejeté l'application du principe *non bis in idem*.

En réalité, la situation est comparable à celle où deux co-auteurs d'une même infraction sont poursuivis, cas de figure éminemment classique en droit pénal et pour lequel il ne viendrait évidemment pas à l'esprit d'appliquer le principe *non bis in idem*. La Cour constitutionnelle le faisait remarquer dès 2004 en des termes limpides : "[l']art. 5 du Code pénal, établi par la loi du 4 mai 1999, a instauré une responsabilité pénale propre des personnes morales, autonome et distincte de celle des personnes physiques qui ont agi pour la personne morale ou qui ont omis de le faire. [...] Le régime litigieux porte sur l'imputabilité d'infractions en cas de cumul de responsabilités pénales entre la personne physique et la personne morale, considérées toutes deux comme capables de commettre une faute. Cette règle est dès lors comparable à l'imputation d'infractions en cas de cumul d'auteurs qui ont tous cette qualité de personne physique"⁽⁵²⁾.

Conclusion

L'arrêt annoté de la CJUE énonce une évidence : le principe *non bis in idem* s'applique uniquement lorsqu'une seule et même personne est impliquée dans deux procédures de nature pénale distinctes. Il ne trouve pas application lorsque deux personnes distinctes sont poursuivies pour des faits identiques. Le fait que les personnes mises en cause soient une personne morale et son représentant légal respectivement, n'affecte aucunement cette affirmation.

L'arrêt trouve écho dans la jurisprudence de la CEDH et dans la jurisprudence belge, et est en adéquation avec les principes fondamentaux de la responsabilité pénale des personnes morales.

47. § 51 de l'arrêt *Pirttimäki*, *op. cit.* : "[t]he Court considers that these two sets of facts are different. First of all, the legal entities involved in these proceedings were not the same : in the first set of proceedings it was the applicant and in the second set of proceedings the company". Voy. également CEDH, *Heinanen c. Finlande*, 6 janvier, n° 947/13, 2015, § 37; *Kiiveri c. Finlande*, 10 février 2015, n° 53753/12, § 35; et *Butnaru et Bejan-Piser c. Roumanie*, 23 juin 2015, n° 8516/07, § 41. Au § 34 de ses conclusions du 12 janvier 2017 dans l'affaire *Orsi et Baldetti*, l'avocat général SÁNCHEZ-BORDONA rappelle que, dans *Pirttimäki*, "[l]a Cour EDH a estimé que le principe non bis in idem figurant dans le protocole n° 7, article 4, n'était pas applicable, car, dans le cadre de la procédure administrative, les sanctions fiscales avaient été infligées aux sociétés, alors que la procédure pénale avait été engagée contre des personnes physiques (M. Pirttimäki e.a.), qui avaient une personne morale distincte des premières, bien qu'elles aient participé à l'adoption des accords".

48. Sur la base de l'état d'esprit concret de la personne physique au moment du fait (Cass. 4 mars 2003, P.02.1246.N). *A contrario*, l'art. 5, al. 2 du Code pénal prévoit un "décul", une cause d'excuse absolutoire au profit de la personne (physique ou morale) qui a commis la faute la moins grave lorsque l'infraction n'a pas été commise sciemment et volontairement. Cette règle hautement critiquée du décul a récemment fait l'objet de plusieurs propositions d'abrogation : d'une part, le législateur a introduit en 2015 deux propositions de loi visant à la suppression de l'alinéa 2 de l'art. 5 (*Doc. parl.*, Ch., 2014-2015, n° 54-0816/001 et 54-1031/001); d'autre part, l'art. 17 de l'avant-projet de Livre Ier du Code Pénal prévoit également de rendre explicite le principe exclusif de cumul des responsabilités (J. ROZIE et D. VANDERMEERSCH, *Commission de réforme du droit pénal. Proposition d'avant-projet de Livre Ier du Code pénal*, Bruxelles, La Charte, 2016, p. 70-76).

49. L'élément moral requis par l'art. 73 du Code TVA, qui prévoit des sanctions pénales en cas de contravention audit Code, est un dol spécial : l'infraction doit avoir été commise avec intention frauduleuse ou à dessein de nuire.

50. Cass. 12 novembre 2010, F.09.0067.N. Voy. également Cass., 4 février 2003, P.02.0494.N.

51. Cass. 12 novembre 2010, F.09.0067.N, p. 5.

52. C.const., 5 mai 2004, n° 75/2004.

Il en résulte que non pas trois, comme habituellement enseigné, mais bien quatre conditions doivent être réunies pour pouvoir invoquer valablement le principe *non bis in idem* au sens de la jurisprudence conjointe CJUE/CEDH⁽⁵³⁾. Premièrement, comme il vient d'être exposé, il convient de vérifier qu'une et une seule personne, que celle-ci soit physique ou morale, est exposée au risque d'être poursuivie ou condamnée deux fois pour les mêmes faits. Deuxièmement, il faut que les deux sanctions en question concernent des faits substantiellement identiques. Troisièmement, il doit s'agir de deux procédures pénales (concurrentes ou successives). Si l'une des procédures à laquelle est partie cette personne est de nature administrative, il conviendra de s'assurer que les sanctions administratives en question sont de nature pénale au sens de la jurisprudence *Engel* de la CEDH. Comme développé *supra*, il est largement admis qu'en matière fiscale, les accroissements d'impôts et les amendes administratives sont de nature pénale. Quatrièmement, il faut être en présence d'au moins une décision définitive.

Rien de neuf sous le soleil, donc... L'on ne peut cependant s'empêcher de saisir l'opportunité de cette brève analyse pour s'aventurer dans une réflexion plus fondamentale. En effet, la matière fiscale n'est pas la seule à prévoir des peines administratives de nature pénale pouvant donner lieu à l'application du principe *non bis in idem*. Cette dualité est présente dans de multiples autres pans du droit belge : droit social, droit bancaire et financier, droit de l'environnement... Elle est par ailleurs vouée à se perpétuer dans le mouvement actuel de sur-pénalisation et sur-réglementation concurrentes, en particulier de la vie des affaires. Foulant les sentiers battus par nombre d'auteurs⁽⁵⁴⁾, l'on se pose dès lors la question de l'utilité d'une dualité de peines administratives et pénales pour des mêmes faits. Supprimer cette dualité contribuerait naturellement à réduire les risques de violation du principe *non bis in idem*.

Il ne s'agirait pas nécessairement de réserver certains comportements délictueux aux autorités administratives et d'autres aux judiciaires (ce qui pourrait avoir un effet contreproductif). L'on pourrait plutôt envisager la fixation de seuils de gravité objectifs au-delà desquels seules les autorités judiciaires seraient compétentes. C'est du reste le vœu que formulait la commission d'enquête sur les grands dossiers de fraude en 2009. En matière fiscale, une telle solution s'inscrirait également dans le principe de subsidiarité selon lequel "la recherche, en ce compris la constatation de fraude fiscale et la dette fiscale et du recouvrement, reste du ressort des administrations fiscales avec tous les moyens légaux dont elles disposent. Si ces moyens légaux devaient ne pas suffire pour s'attaquer à la fraude fiscale et la sanctionner, les moyens d'enquête du pouvoir judiciaire devraient pouvoir être déployés dans les limites prescrites par la loi"⁽⁵⁵⁾.

La Cour constitutionnelle a cependant confirmé la validité constitutionnelle d'un système dualiste et sa conformité au principe *non bis in idem*⁽⁵⁶⁾. Bien qu'"intuitivement illogique", comme le remarquent certains auteurs citant Kant⁽⁵⁷⁾, il nous faudra continuer à vivre avec cette dualité de régimes où seule la superposition des jugements et des peines est interdite. Dans la mesure où cette dualité est de mise, une approche législative "*una via*" globale, visant à éviter le concours entre peines pénales et peines administratives et homogénéisant les principes dégagés par nos juridictions de fond à la lumière de la jurisprudence européenne, devient indispensable. Cette option a notamment été privilégiée par le législateur belge en droit pénal boursier : lors de la récente transposition de la Directive relative aux abus de marché, il a été décidé de remplacer la dualité avec droit d'imputation par un nouveau régime de concertation et de voie unique⁽⁵⁸⁾.

Michaël Fernandez-Bertier⁽⁵⁹⁾
Nanyi Kaluma⁽⁶⁰⁾

53. Rappelons néanmoins que le récent arrêt de la Grande Chambre de la CEDH *A et B* a quelque peu déséquilibré cette harmonie jurisprudentielle, en complétant le test de la Cour par l'ajout de la question (et du critère) suivante : "y a-t-il eu répétition de poursuites (*bis*) ?". *Op. cit.*, § 144-147 (*supra*, 1).

54. Voy. F. KÉFER, *Précis de droit pénal social*, Limal, Anthémis, 2e éd., 2014, p. 243 ; Ph. DE KOSTER, *op. cit.*, p. 3 ; A. LECOCQ, *op. cit.*, p. 645.

55. C.const., 3 avril 2014, arrêt n° 61/2014, p. 12.

56. C.const., 18 juin 2008, arrêt n° 91/2008.

57. A. LECOCQ, "La jurisprudence européenne confirme la présence du principe non bis in idem : le cas des abus de marché de Stevens à Péchiney II", *Dr. banc. fin.*, 2014, p. 282.

58. "La FSMA et le Collège des Procureurs généraux peuvent conclure un protocole régissant les accords de travail entre la FSMA et le ministère public dans des dossiers portant sur des faits pour lesquels la législation prévoit aussi bien la possibilité d'une amende administrative que la possibilité d'une sanction pénale. Ce protocole est publié au Moniteur belge". Nouvel art. 73 de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers tel que modifié par l'art. 16 de la loi du 31 juillet 2017 modifiant la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, en vue de mettre en œuvre le Règlement n° 596/2014 sur les abus de marché et de transposer la Directive 2014/54/UE relative aux sanctions, *M.B.*, 11 août 2017.

59. Avocat membre des barreaux de Bruxelles et New York (Allen & Overy (Belgium) LLP), chargé de conférences à la Solvay Brussels School of Business and Economics, assistant à l'Université Saint-Louis - Bruxelles, collaborateur scientifique et doctorant à l'Université catholique de Louvain.

60. Avocat membre des barreaux de Bruxelles et New York (Allen & Overy (Belgium) LLP).