

---

**Travail de fin d'études[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- La participation à un séminaire méthodologique[BR]- La rédaction d'une dissertation : "Le principe non bis in idem en matière fiscale : état de la question"**

**Auteur :** Mundere Cikonza, Victoria

**Promoteur(s) :** Levaux, Marc

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

**Diplôme :** Master de spécialisation en droit fiscal

**Année académique :** 2023-2024

**URI/URL :** <http://hdl.handle.net/2268.2/19755>

---

*Avertissement à l'attention des usagers :*

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

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

---

# **Le principe *non bis in idem* en matière fiscale : état de la question**

**Victoria MUNDERE CIKONZA**

Travail de fin d'étude : Dissertation (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

*Année académique 2023-2024*

**Coordination :**

Marc BOURGEOIS  
Sabine GARROY

**Promoteur :**

Marc LEVAUX



Remerciements.

Je tiens à remercier :

Ma famille proche pour son soutien.

Mes amis et collègues pour leurs encouragements.

Mon promoteur Monsieur Levaux pour sa disponibilité et ses conseils.

**« *Non vindicabit dominus bis in idipsum in tribulatione.* »**

Citation biblique de Saint Jérôme de Stridon, issue de la Septante.

## Table des Matières

INTRODUCTION	6
<b>PARTIE I. ORIGINE HISTORIQUE ET EVOLUTION DU PRINCIPE <i>NON BIS IN IDEM</i>, DEPUIS SON IMPLEMENTATION A LA LOI DU 5 MAI 2019.</b>	<b>7</b>
<b>.1 Généralités</b>	<b>7</b>
.1.1 Notions et ratio legis	7
.1.2 Conditions d'application	8
.1.2.1 Application à des procédures pénales et/ou des sanctions à caractère pénal	8
.1.2.2 Le bis- Dualité des poursuites et des condamnations	9
.1.2.3 Le caractère définitif de la première décision	10
.1.3 Particularité du principe non bis in idem en matière fiscale	11
.1.3.1 Les différences de procédure avec le droit pénal	11
.1.3.2 Le caractère répressif de la procédure fiscale	11
.1.3.3 La collecte des preuves	12
.1.3.4 L'autorité de la chose jugée au pénal sur le fiscal	12
.1.3.5 L'étendue des procédures	12
<b>.2 Évolution jurisprudentielle en droit européen</b>	<b>13</b>
.2.1 Enseignements de l'arrêt Zolotoukhine contre Russie du 10 février 2009	13
.2.1.1 La jurisprudence avant l'arrêt Zolotoukhine contre Russie	13
.2.1.2 Les apports de l'arrêt Zolotoukhine contre Russie	13
.2.2 Enseignement de l'affaire A. et B. contre Norvège du 15 novembre 2016	14
.2.2.1 Les faits	14
.2.2.2 Un revirement de jurisprudence	14
.2.2.3 Les nouveaux critères applicables à l'appréciation du principe non bis in idem	15
.2.2.4 Motifs justificatifs de ce revirement de jurisprudence	16
.2.2.5 Critiques	16
.2.3 Évolution jurisprudentielle au sein de la CEDH à la suite de l'arrêt A. et B. contre Norvège du 15 novembre 2016. - Cas de l'Affaire Johannesson c. Irlande	17
.2.3.1 Rappel des faits	17
.2.3.2 Enseignements	17
.2.4 Évolution jurisprudentielle au sein de la CJUE suite à l'arrêt A. et B. contre Norvège du 15 novembre 2016 - Cas de l'affaire Menci.	18
.2.4.1 Rappel des faits	18
.2.4.2 Enseignements	19

<b>ENJEUX ET APPORTS DU NOUVEAU REGIME « <i>UNA VIA BIS</i> » INTRODUIT PAR LA LOI DU 5 MAI 2019.</b>	<b>20</b>
<b>.1 Implémentation du principe en droit belge et évolution jusqu'à la loi du 5 mai 2019</b>	<b>20</b>
.1.1 Impact de la jurisprudence européenne en droit belge	21
.1.2 Consécration du principe non bis in idem par la loi du 20 septembre 2012	22
.1.2.1 Ratio legis	22
.1.2.2 Une loi à deux vitesses.	23
.1.2.3 Critiques	24
.1.3 Arrêt n° 61/2014 du 3 avril 2014 annulant la loi <i>Una via</i>	24
<b>.2 Les difficultés présentes au sein du régime <i>Una via</i> introduit par la loi du 20 septembre 2012</b>	<b>25</b>
.2.1 Cumul de procédures fiscales et de procédures pénales	25
.2.2 L'impossibilité pour l'administration de se constituer partie civile au procès pénal	25
.2.3 L'adoption de la loi du 26 mars 2018	26
<b>.3 Introduction du régime <i>Una via bis</i> et les innovations apportées à la procédure</b>	<b>26</b>
.3.1 Dénonciation par l'administration fiscale des délits fiscaux au ministère public	27
.3.2 Développement des critères de la fraude fiscale grave, organisée ou non	27
.3.3 Procédure de concertation du ministère public avec l'administration fiscale (dénonciation obligatoire en cas d'indices sérieux de fraude fiscale grave, organisée ou non)	28
.3.4 Établissement de l'impôt dans le cadre de poursuites pénales.	29
.3.5 Adoption de l'article 4 bis du TPCP insérant la procédure fiscale au contentieux pénal	30
.3.6 Les sanctions et le contrôle du juge répressif	31
.3.7 Délais de prescription	31
<b>ÉTAT DES LIEUX DU NOUVEAU REGIME <i>UNA VIA BIS</i></b>	<b>32</b>
<b>.1 Évaluation du respect du principe <i>non bis in idem</i> suite à la loi <i>Una via bis</i></b>	<b>32</b>
.1.1 Évolutions positives du nouveau régime	32
.1.2 Écueils subsistant à l'introduction du régime <i>Una via bis</i>	34
.1.2.1 Concernant l'insertion de la procédure fiscale au sein du procès pénal.	34
.1.2.2 L'appréciation de la fraude fiscale grave	36
.1.2.3 La sanction établie par le juge pénal	36
.1.2.4 L'application des garanties du procès pénal au contentieux fiscal	36
.1.2.5 Le conflit au niveau de la charge de la preuve.	36
<b>.2 L'application du principe <i>non bis in idem</i> et la place de l'administration fiscale au sein de la jurisprudence belge suite à la loi <i>Una via bis</i></b>	<b>37</b>
.2.1 L'appréciation du principe non bis in idem	37
.2.2 L'application de la procédure d'action autonome	39
<b>CONCLUSION</b>	<b>40</b>
<b>BIBLIOGRAPHIE</b>	<b>42</b>



# INTRODUCTION

Jadis, le principe *non bis in idem* issu de l'adage latin « *bis de eadem res ne sic actio* », présageait que la mise en œuvre d'une action empêchait le déclenchement d'une autre action identique. Plus tard, ce principe s'est vu conférer une portée plus définie qu'est l'autorité de chose jugée impliquant qu'un justiciable ne peut être jugé deux fois pour des mêmes faits. Ce principe a suscité un engouement important au sein du monde juridique<sup>1</sup>. En effet, lorsqu'un contribuable est accusé de fraude fiscale, il n'a pas toujours été évident d'articuler la procédure fiscale et celle pénale<sup>2</sup>. À un tel point qu'à ce jour, la jurisprudence n'est toujours pas en mesure de dégager une position unanime concernant la portée de ce principe *non bis in idem*<sup>3</sup>.

L'objet de la recherche est de faire une étude du régime *non bis in idem* et de son implication en matière fiscale. Il sera également question d'évaluer la place de l'administration fiscale et son rôle au sein de la procédure pénale en cas de fraude fiscale.

Ceci nous amène à notre question de recherche visant à déterminer *si le nouveau régime non bis in idem est pertinent et efficace, et si la loi Una via bis respecte effectivement le prescrit de l'arrêt A et B contre Norvège rendu par la Cour européenne des droits de l'homme ?*

Notre plan sera présenté comme suit :

En premier lieu, il sera question de « l'Origine historique et de l'évolution du principe *non bis in idem*, depuis son implémentation à la loi du 5 mai 2019 » (**Partie I.**). Pour ce faire, nous rappellerons les généralités du principe (1.). Après cela, nous nous pencherons sur l'évolution jurisprudentielle du principe en droit européen (2.).

En second lieu, nous nous concentrerons sur les « Enjeux et les apports du nouveau régime « *Una via bis* » introduit par la loi du 5 mai 2019 » (**Partie II.**). À cet effet, nous commencerons par aborder « L'implémentation du principe en droit belge et son évolution jusqu'à la loi du 5 mai 2019 (1.) ». Au second chapitre, nous aborderons « les difficultés

---

<sup>1</sup> A. CUVELIER, « L'application du principe non bis in idem par les juridictions belges : examen de jurisprudence 2014-2020 », *R.G.C.F.*, 2021/3-4, p. 189-203.

<sup>2</sup> A. VERHEYLESonne, « « Actualités en droit pénal fiscal ». Premiers regards sur l'application de l'article 4bis du titre préliminaire du Code de procédure pénale par les juridictions correctionnelles », *R.G.C.F.*, 2023/2, p. 89.

<sup>3</sup> A. CUVELIER, *op. cit.*, p. 189-203.



présentes au sein du régime *Una via* introduit par la loi du 20 septembre 2012 » (2.). Enfin, le troisième chapitre sera consacré à « l'introduction de la loi *Una via bis* et les innovations apportées à la procédure » (3.).

La dernière partie se constituera en un « État des lieux du nouveau Régime *Una via bis* (**Partie III.**). À cet égard, nous mènerons en premier lieu une « Évaluation du respect du principe *non bis in idem* à la suite de la loi *Una via bis* » (1.). Le dernier chapitre, traitera de « L'application du principe et la place de l'administration fiscale au sein de la jurisprudence belge à la suite de la loi *Una via bis* (2.) ». En dernier lieu, nous conclurons notre exposé.

## **PARTIE I. Origine historique et évolution du principe *non bis in idem*, depuis son implémentation à la loi du 5 mai 2019.**

### .1 Généralités

#### .1.1 Notions et ratio legis

Le principe *non bis in idem* a un ancrage international prépondérant<sup>4</sup>, on le retrouve inscrit dans de nombreux instruments internationaux<sup>5</sup>.

En Belgique, il ne figure pas écrit au sein de notre législation. Cependant, il s'inscrit parmi les principes généraux de droit et il est applicable *erga omnes*. Par ailleurs, il est reconnu par la Cour de cassation ainsi que par la Cour constitutionnelle<sup>6</sup>.

Ce principe assure que nul ne peut être « poursuivi, jugé ou puni deux fois pour les mêmes faits ». Ainsi, il garantit à un justiciable ayant obtenu un jugement coulé en « force de chose jugée », de ne pas être jugé une seconde fois pour les mêmes faits<sup>7</sup>.

---

<sup>4</sup> Article 4.1 du Protocole n°7 additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme ; Article 14.7 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, Article 50 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne ; Article 54 de la Convention d'application de l'accord Schengen du 14 juin 1985.

<sup>5</sup> A. VERHEYLESonne, *op. cit.*, p. 96 et 97.

<sup>6</sup> G. FALQUE, et O. MICHELS, « Le principe non bis in idem : quand le droit belge intègre les soubresauts du droit européen », CUP, n°194, Anthemis, 2019, p. 327 à 330.

<sup>7</sup> X. PACE, « La procédure de répression de la fraude fiscale depuis la réforme de 2019 », *R.G.C.F.*, 2021/3-4, p. 206.

En droit pénal fiscal, il est fortement fait application du principe. De telle sorte que la Cour européenne des droits de l'homme a reconnu la possibilité pour des législations fiscales nationales de prévoir des sanctions endossant un caractère pénal, conformément à l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. Ainsi, il n'est pas anodin pour des litiges en matière de fraude fiscale d'être autant soumis à des poursuites pénales, que d'être exposés à des amendes administratives ou également des majorations d'impôt, auxquels cas la jurisprudence communautaire leur reconnaît le caractère de peine<sup>8</sup>.

### .1.2 Conditions d'application

Au sein de la jurisprudence de la Cour européenne de droit de l'homme et de la Cour de justice de l'Union européenne, de nombreuses divergences ont subsisté concernant la portée du principe « non bis in idem », la position de la CJUE étant plus restrictive que celle de la CEDDH. Ce n'est qu'à partir de 2013 que les deux institutions ont commencé à adopter des positions unifiées<sup>9</sup>.

#### .1.2.1 Application à des procédures pénales et/ou des sanctions à caractère pénal

Le caractère répressif des procédures et/ou des sanctions infligées est une condition primordiale à l'application du principe *non bis in idem*. En effet, dans son arrêt *Zolotoukhine c. Russie* du 10 février 2009 (que nous développerons prochainement), la Cour rappelle qu'il n'est pas permis de sanctionner doublement une infraction ayant déjà obtenu un jugement coulé en force de chose jugée conformément à la procédure pénale et à la législation nationale<sup>10</sup>.

L'appréciation du cumul de sanctions devant comporter un caractère pénal s'effectue à l'aune des 3 critères Engel dégagés par la Cour européenne des droits de l'homme<sup>11</sup>. Ces critères sont repris dans la jurisprudence *Bonda* rendue par la Cour de justice de l'Union européenne<sup>12</sup>. Cette dernière vient transposer la jurisprudence Engel. Le premier critère concerne la qualification juridique de l'infraction en droit interne, le second critère est relatif à la nature même de l'infraction et enfin, le dernier critère concerne le degré de sévérité de la sanction pouvant être infligé à la personne condamnée. Certains auteurs, avaient constater des

---

<sup>8</sup> A. VERHEYLESonne, *op. cit.*, p. 96 et 97.

<sup>9</sup> E. CECI, P. MAUFORT, et S. SCARNÀ, « Section 2 - Le principe ne bis in idem en droit fiscal : notion et évolutions jurisprudentielles » in *Droit pénal fiscal en (r)évolution*, 1<sup>e</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2023, p. 170.

<sup>10</sup> A. VERHEYLESonne, *op. cit.*, p. 96 et 97.

<sup>11</sup> Cour. eur. D.H., 8 juin 1976, *Engel c. Nederland*, n°5100/71, 5101/71, 5012/71, 5354/72, 5370/72 ; Cour eur. D.H., 10 février 2009, *Sergueï Zolotoukhine c. Russie*, n° 4938/03.

<sup>12</sup> CJUE, 5 juin 2012, *Prokurator Generalny contre Lukasz Marcin Bonda*, n° C-489/10.

divergences d'interprétation entre les deux Cours pouvant entraver la sécurité juridique. Ces dernières n'abordaient pas la situation de la même manière ; de sorte que la Cour de justice de l'Union européenne laissait une marge aux États membres afin de qualifier les sanctions pouvant être prises en compte dans le cadre du principe *non bis in idem*. Toutefois, cette position a été remise en cause dans une série d'arrêts rendus le 20 mars 2018 ; la Cour de justice de l'Union européenne reconnaît toujours une interprétation autonome à l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux dans le sens où elle limite la remise en cause de la liberté d'appréciation des États membres aux sanctions fiscales<sup>13</sup>.

*Sous-section 2. L'idem- Des faits entraînant des doubles poursuites*

Initialement, la CEDH et la CJUE avaient des interprétations différentes sur la portée de « l'*idem* », oscillant entre une identité de droit et une identité de fait. Désormais, les deux juridictions se sont accordées pour prôner une identité de fait quant à l'interprétation de l'élément *idem* du principe. Ce principe doit être interprété comme prohibant de juger et de poursuivre un justiciable pour une seconde infraction, à condition que cette dernière comporte des faits identiques ou en substance les mêmes que la première infraction ayant déjà fait l'objet d'une décision définitive. En ce sens, la CEDH détermine si les faits forment un « ensemble de circonstances factuelles concrètes<sup>14</sup> » concernant le même justiciable et « indissociablement lié dans le temps et l'espace<sup>15</sup> ». C'est ce qui ressort de l'arrêt Zolotoukhine de la Cour européenne des droits de l'homme<sup>16</sup>.

*.1.2.2 Le bis- Dualité des poursuites et des condamnations*

Pour que *non bis in idem* il y ait, une répétition des poursuites et ou des condamnations est également nécessaire. Dans son arrêt Zolotoukhine, la Cour européenne des droits de l'homme vient préciser que la portée du « *bis* », tel que prévu par l'article 4 du Protocole n°7, inclut également les doubles poursuites. En outre, ce principe s'applique également quand il n'est question que de simples poursuites dans le chef du justiciable n'ayant pas forcément abouti à

---

<sup>13</sup> G. FALQUE, et O. MICHIELS, *op. cit.*, p. 333.

<sup>14</sup> Cour eur. D.H., Zolotoukhine c. Russie, 10 février 2009, n° 14939/03.

<sup>15</sup> Cour eur. D.H., Zolotoukhine c. Russie, 10 février 2009, n° 14939/03.

<sup>16</sup> E. CECI, P. MAUFORT, et S. SCARNÀ, *op. cit.*, p. 175.

une condamnation. Ainsi, dès qu'une décision coulée en force de chose jugée a été prononcée concernant une infraction pénale, toute poursuite relative à ces mêmes faits doit cesser<sup>17</sup>.

Concernant la Cour de justice de l'Union européenne, la notion « *bis* » est abordée différemment. Au sens de l'article 54 de la Convention d'application de l'Accord de Schengen (CAAS), le « caractère définitif du jugement » doit concerner le fond de l'affaire. Cela vaut aussi bien pour une décision de condamnation, d'acquittement ou de constat de prescription des faits. Concernant, la décision du ministère public de mettre fin aux poursuites, il y a quelques nuances<sup>18</sup>. En effet, le fait « de mettre fin aux poursuites sans la moindre sanction dès lors qu'il résulte de la motivation même de cette décision qu'une instruction approfondie fait défaut<sup>19</sup> » ainsi que l'injonction policière d'interrompre les poursuites pénales avant la condamnation du justiciable, ne relèvent pas d'une décision de fond<sup>20</sup>.

### .1.2.3 *Le caractère définitif de la première décision*

La dernière condition nécessaire à l'application du principe *non bis in idem* est une décision coulée en force de chose jugée statuant du fond d'une affaire.

Selon la Cour européenne des droits de l'homme, cette condition implique que la décision soit irrévocable ; de sorte qu'elle ne soit plus susceptible de voies de recours ordinaires ou que celles-ci aient été épuisées. En ce sens, la jurisprudence de la Cour est venue préciser que la décision coulée en force de chose jugée doit se solder par un acquittement ou la condamnation du justiciable. Pour la Cour de justice de l'Union européenne, une décision coulée en force de chose jugée s'apprécie en prenant en considération le fond de l'affaire. Cependant, elle adopte une approche procédurale concernant la fin des poursuites. Ainsi, en vertu de l'article 54 CAAS, une décision est définitive lorsque les poursuites pénales pour lesquelles l'infraction fait l'objet, prennent définitivement fin au sein d'un État membre. Par ailleurs, la Cour de justice de l'Union européenne soumet également le principe de *non bis in idem* à la condition d'exécution de la peine, le but étant d'éviter « qu'une personne ayant été définitivement condamnée dans un premier état contractant ne puisse plus être poursuivie pour les mêmes faits dans un second état contractant et reste finalement impunie lorsque le premier état n'a

---

<sup>17</sup> G. FALQUE, et O. MICHIELS, *op. cit.*, p. 335

<sup>18</sup> G. FALQUE, et O. MICHIELS, *ibidem*, p. 335.

<sup>19</sup> O. MICHIELS, « Le cumul de sanctions : Le principe *non bis in idem* à l'aune de la jurisprudence de la Cour de justice et de la Cour européenne des droits de l'homme », in *L'Europe au présent ! Liber Amicorum Melchior Wathelet*, Bruxelles, Bruylant, 2018, p. 557-560.

<sup>20</sup> G. FALQUE, et O. MICHIELS, *op. cit.*, p. 335.

pas fait exécuter la peine encourue »<sup>21</sup>. La Cour a jugé qu'une décision en cours d'exécution incluait une peine d'emprisonnement avec sursis dès lors que la condamnation est devenue exécutoire. En revanche, la mise en garde à vue ou de détention provisoire n'est pas considérée comme étant une décision en cours d'exécution. En outre, la condition d'exécution doit être conforme à un objectif d'intérêt général (article 52 §1<sup>er</sup> de la Charte des droits fondamentaux.), et au principe de proportionnalité et se limiter à ce qui est strictement nécessaire<sup>22</sup>.

### .1.3 Particularité du principe *non bis in idem* en matière fiscale

Depuis quelques années, la jurisprudence européenne est venue énoncer que le respect du principe *non bis in idem* ne devait plus uniquement se borner au droit pénal strict. Le principe est également applicable, dès lors qu'en vertu des critères *Engel*, certaines sanctions fiscales revêtent un caractère pénal. Ce faisant, un suspect condamné pour fraude fiscale devant une juridiction pénale ne pourra pas par la suite être jugé fiscalement pour des faits similaires, dès lors que la sanction initiale revêt déjà un caractère pénal<sup>23</sup>.

#### .1.3.1 *Les différences de procédure avec le droit pénal*

Premièrement, il y a lieu de constater la différence d'objectif entre d'une part la procédure pénale et d'autre part la procédure fiscale. La première a pour but d'établir l'impôt, alors que la seconde vise à infliger une sanction pénale. Dès lors qu'il est question d'une fraude fiscale, la procédure fiscale se bornera à « établir la créance », tandis que la procédure pénale visera à juger de l'infraction commise. Ces différences de procédure amènent ces dernières à coexister, tout en gardant pour chacune leurs propres règles applicables.<sup>24</sup>

#### .1.3.2 *Le caractère répressif de la procédure fiscale*

Le droit fiscal ne se limite pas uniquement à l'établissement de l'impôt. En effet, la procédure fiscale, permet de réprimer toute infraction à la Loi fiscale. Dans ce cas, des sanctions administratives ayant un caractère pénal au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme seront applicables. Tel est le cas de l'article 444 du code d'impôt sur le revenu 1992, qui permet en cas d'absence ou de remise tardive de déclaration fiscale de majorer l'impôt dû par le contribuable. Une autre illustration de cette faculté pour l'administration fiscale d'infliger des peines ou une amende de 50 euros au contribuable en cas d'infraction aux dispositions du Code d'impôt sur les revenus, réside également à l'article

---

<sup>21</sup> G. FALQUE, et O. MICHIELS, *ibidem*, p. 335 et s.

<sup>22</sup> G. FALQUE, et O. MICHIELS, *ibidem*, p. 335 et s.

<sup>23</sup> A. CUVELIER, *op. cit.*, p. 177.

<sup>24</sup> A. VERHEYLESonne, *op. cit.*, p. 89.

445 du C.I.R.92. En ce sens, l'article 458 du C.I.R.92 prévoit quant à lui un procédé de solidarité fiscale entre les prévenus ayant été condamnés aux infractions énumérées aux articles 449 à 452 du C.I.R.92<sup>25</sup>.

#### *.1.3.3 La collecte des preuves*

Au niveau de l'enquête, force est également de constater que les procédures pénales et fiscales cohabitent l'une à côté de l'autre concernant la collecte des preuves et l'investigation, puisque ces mesures sont autant confiées au ministère public qu'à l'administration fiscale. En effet, cette dernière a reçu un large pouvoir d'investigations tel que son homologue, le ministère public. En cas de fraude fiscale, l'administration se voit même octroyer un délai d'investigation supplémentaire (article 33/2 du CIR 92)<sup>26</sup>.

#### *.1.3.4 L'autorité de la chose jugée au pénal sur le fiscal*

Fût un temps, les jugements au pénal disposant d'une autorité de la chose jugée s'appliquant *erga omnes*, s'imposaient aux juridictions fiscales. Au fil du temps, cela s'est estompé dès lors que cela mettait en péril les droits de la défense des justiciables n'ayant pas été en mesure d'assister à leur procès au pénal. Désormais, la Cour de cassation, dans un arrêt du 17 mai 2013, est venue confirmer la possibilité pour le justiciable, au cours d'un procès civil ou fiscal postérieur, de rouvrir le débat sur une question ayant déjà fait l'objet d'une décision au cours du procès pénal. Cette mesure a impacté positivement le paysage juridique puisque cela a permis de garantir le procès équitable, mais également car cela a mené à l'entrée en vigueur du nouvel article 4 *bis* du titre préliminaire du Code de procédure pénale. Toutefois, il est toujours impossible d'assigner devant le juge les suspects coauteurs ou complices qui n'auraient pas été poursuivis par le ministère public<sup>27</sup>.

#### *.1.3.5 L'étendue des procédures*

Autant la procédure fiscale que celle pénale sont d'envergure, ce qui peut préjudicier le justiciable. Pour rappel, la procédure fiscale comporte plusieurs phases avant qu'une procédure ne soit introduite devant les Cours et Tribunaux, sans compter le délai ordinaire d'imposition pouvant être allongé en cas de fraude fiscale. De son côté, la procédure pénale, bien que généralement en deux temps, est également longue, et cela dû à l'instruction pouvant être incertaine<sup>28</sup>. Ainsi, la loi du 5 mai 2019 que nous développerons plus loin dans notre exposé est venue optimiser la situation. De sorte qu'au cours d'un procès en cours, il soit

---

<sup>25</sup> A. VERHEYLESONNE, *ibidem*, p. 89 à 91.

<sup>26</sup> A. VERHEYLESONNE, *ibidem*, p. 91.

<sup>27</sup> A. VERHEYLESONNE, *ibidem*, p. 92.

<sup>28</sup> A. VERHEYLESONNE, *ibidem*, p. 92 et 93.

possible d'enrôler l'impôt passible d'un recours administratif, suivi d'un recours devant le juge, différent de celui en instance<sup>29</sup>.

## .2 Évolution jurisprudentielle en droit européen

### .2.1 Enseignements de l'arrêt *Zolotoukhine* contre Russie du 10 février 2009

#### .2.1.1 *La jurisprudence avant l'arrêt Zolotoukhine contre Russie*

Avant d'en arriver à l'arrêt *Zolotoukhine*, la Cour s'était prononcée à plusieurs reprises dans des affaires concernant l'interprétation de la composante *idem* du principe et elle avait à cette occasion adopté des positions divergentes<sup>30</sup>. Dans l'affaire *Gradinger*<sup>31</sup>, elle était venue préciser que l'identité des faits matériels réprimés était un critère à prendre en compte. Dans deux autres affaires, l'affaire *Oliveira*<sup>32</sup> et l'affaire *Göktan*<sup>33</sup>, l'identité de qualification juridique des faits était mise en avant. Enfin, au cours de l'arrêt *Franz Fisher*<sup>34</sup>, la Cour vient énoncer que l'identité des faits essentiels est le critère déterminant.

#### .2.1.2 *Les apports de l'arrêt Zolotoukhine contre Russie*

Grâce à l'arrêt *Zolotoukhine*, on est venu concilier la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme concernant le principe *non bis in idem* et mettre fin par la même occasion au débat concernant la question de l'« *idem* ». Pour rappel, les faits de l'affaire *Zolotoukhine* concernaient une condamnation du requérant pour avoir commis des faits « perturbateurs mineurs » au cours d'une procédure administrative pourvue d'un caractère pénal. Peu de temps après ce jugement définitif, ce même requérant fit l'objet de plusieurs accusations au pénal concernant « des actes perturbateurs », renvoyant au même comportement pour lequel il avait déjà été condamné lors d'un procès précédent et devenu définitif. La Cour est venue énoncer que les faits pour lesquels il était accusé concernaient la même infraction au Code pénal pour laquelle il avait déjà été condamné précédemment. Ce faisant, la Cour estimait qu'il y avait eu violation du principe *non bis in idem* garanti par l'article 4 du Protocole n°7<sup>35</sup>.

Grâce à l'arrêt *Oliveira*, la Cour fait primer l'*idem factum* sur l'*idem* légal. Ainsi, si après analyse, il y a lieu de constater une identité des faits en substance, le principe *non bis in idem*

---

<sup>29</sup> Rapport du 31 octobre 2017 fait au nom de la commission spéciale « Les Panama Papers et la fraude fiscale internationale », *Doc. parl.*, 54-2749/001, p. 72-73.

<sup>30</sup> P. LAGASSE, « L'arrêt *A et B contre Norvège* : entre continuité et évolution quant au principe *non bis in idem* », *J.T.*, 2018/6, n° 6718, p. 111.

<sup>31</sup> Cour eur. D.H., *Gradinger c. Autriche*, 23 octobre 1995, n° 15963/90.

<sup>32</sup> Cour eur. D.H., *Oliveira c. Suisse*, 30 juillet 1998, n° 25711/94.

<sup>33</sup> Cour eur. D.H., *Göktan c. France*, 2 juillet 2002, n° 33402/96.

<sup>34</sup> Cour eur. D.H., *Franz Fischer c. Autriche*, 29 mai 2001, n° 37950/97.

<sup>35</sup> F. KRENC, « Non bis in idem: la grande chambre de la Cour européenne des droits de l'homme entend mettre fin à la cacophonie! », *Rev. dr. pén. entr.*, 2009/4, p. 335.

entrera en jeu<sup>36</sup>. D'après A. Garin, ce choix, traduit fortement la volonté de la Cour de protéger les droits du justiciable<sup>37</sup>.

Par l'affaire *Zolotoukhine*, la CEDH a décidé de suivre la jurisprudence de la CJUE au sujet de l'article 54 de la CAAS. Elle applique une interprétation fonctionnelle de l'infraction, utilisée par l'article 4 du Protocole n°7 et quelque peu différente de celle de l'article 54 de la CAAS. Selon la Cour, il y a lieu d'interpréter l'article 4 du Protocole n°7 comme interdisant de poursuivre un justiciable une seconde fois pour des faits constituant un ensemble concret indivisible dans l'espace et le temps, et impliquant le même justiciable. L'*idem factum* sera repris et confirmé par la CJUE même dans l'arrêt *Aklagaren* du 26 février 2013 de la CJUE<sup>38</sup>.

Concernant la composante *bis* du principe, la Cour y inclut non seulement les cas de doubles condamnations que les cas de doubles poursuites. Par cet arrêt, la Cour vient également rappeler les 3 garanties de l'article 4 du Protocole n°7. Elle rappelle également l'importance des critères Engel permettant de déterminer le caractère pénal d'une infraction afin d'éviter une double sanction pénale pour des faits identiques<sup>39</sup>.

## .2.2 Enseignement de l'affaire A. et B. contre Norvège du 15 novembre 2016

### .2.2.1 Les faits

Pour rappel, les faits concernaient deux contribuables poursuivis, sanctionnés pénalement et fiscalement pour un comportement identique, jugé comme relevant de la fraude fiscale grave. Des procédures en parallèle par l'autorité fiscale d'une part et l'autorité pénale d'autre part avaient été menées. Une fois arrivée devant la CEDH, cette dernière avait énoncé que le principe *non bis in idem* n'avait pas été violé. Dans son raisonnement, la Cour est d'abord venue confirmer les critères d'Engel ainsi que sa jurisprudence *Zolotoukhine c. Russie*. Elle a également illustré toute l'interprétation de l'*idem factum*<sup>40</sup>.

### .2.2.2 Un revirement de jurisprudence

Initialement, la CEDH (ainsi que la CJUE) avait une interprétation large du principe *non bis in idem* qui s'appliquait également en cas de litige en matière fiscale. En principe, un justiciable ne pouvait à nouveau être sanctionné fiscalement s'il avait déjà fait l'objet d'une

---

<sup>36</sup> P. DE KOSTER, « Le principe « Non bis in idem » : de la révolution à l'intégration : cinq ans après l'arrêt Sergueï Zolotoukhine ? », *Rev. dr. pén. entr.*, 2015/1, p. 4.

<sup>37</sup> A. GARIN, « Non bis in idem et Convention européenne des droits de l'homme – Du nébuleux au clair obscur : état des lieux d'un principe ambivalent », *Rev. Tr.dr. h.*, 106/2016, p. 395-432.

<sup>38</sup> P. LAGASSE, *op. cit.*, p. 109-116. ; *Aklagaren c. Hans Akerberg Fransson*, 26 février 2013, aff. C-617/10.

<sup>39</sup> F. KRENC, *op. cit.*, p. 338.

<sup>40</sup> E. CECI, P. MAUFORT, et S. SCARNÀ, *op. cit.*, p. 178 et s.



condamnation au pénal. Il est cependant arrivé dans plusieurs affaires le contraire. C'est pourquoi, dans l'arrêt *A et B contre Norvège*, la Cour est revenue sur sa position initiale <sup>41</sup>.

C'est concernant la composante « *bis* » du principe, relative à la possibilité d'avoir des doubles procédures et sanctions, en invoquant le phénomène de « procédures parallèles ou mixtes », que la Cour a effectué un revirement de jurisprudence. Elle évoque que « la question du caractère définitif ou non d'une sanction ne se posait pas dès lors qu'il y a non pas une répétition des poursuites à proprement parler, mais plutôt une combinaison des procédures dont on peut considérer qu'elles forment un tout intégré<sup>42</sup> ».

Elle a estimé après analyse du cas d'espèce, qu'il y avait un lien matériel et temporel suffisant entre les deux procédures, de sorte qu'elles forment « une solution juridique intégrée répondant au comportement du premier requérant<sup>43</sup> ». Ce faisant, elle n'a pas jugé opportun de continuer l'examen du caractère définitif de la procédure fiscale, considérant sans impact sur son examen le fait que la première procédure ait été clôturée définitivement avant la seconde »<sup>44</sup>.

En se basant sur d'autres affaires où il était question de procédures mixtes, la Cour a voulu démontrer qu'il était permis à deux autorités distinctes de sanctionner un comportement identique bien qu'il y ait déjà eu un premier jugement définitif<sup>45</sup>.

Si, par le passé, elle avait pour habitude de dénoncer la violation du principe *non bis in idem* en cas de procédures parallèles ou de doubles sanctions, cela était dû au fait que ces dernières « n'étaient pas unies par un lien matériel et temporel suffisamment étroit, impliquant l'absence de répétition de peine ou de procès, dont l'approche parallèle ou conjointe est prévisible pour le justiciable ... Pour autant, la première sanction devait être prise en compte dans l'application de la seconde<sup>46</sup> ».

**.2.2.3 Les nouveaux critères applicables à l'appréciation du principe *non bis in idem***  
Dans son appréciation du lien matériel, la Cour évalue :

---

<sup>41</sup> E. CECI, P. MAUFORT, et S. SCARNÀ, *ibidem*, p. 178 et s.

<sup>42</sup> Cour eur. D.H., 15 novembre 2016, A et B c. Norvège, n°24130/11 et n° 29758/11, pt126.

<sup>43</sup> Cour eur. D.H., 15 novembre 2016, A et B c. Norvège, n°24130/11 et n° 29758/11, pt 142.

<sup>44</sup> Cour eur. D.H., 15 novembre 2016, A et B c. Norvège, n°24130/11 et n° 29758/11, pt 142.

<sup>45</sup> E. CECI, P. MAUFORT, et S. SCARNÀ, *op. cit.*, p. 178 et s.

<sup>46</sup> Cour eur. D.H., 15 novembre 2016, A et B c. Norvège, n°24130/11 et n° 29758/11, pt 132-146.

- Si les buts de la procédure sont complémentaires, si le comportement du défendeur laisse présumer la possibilité d'une double procédure,
- Le fait que ces procédures se déroulent en collaboration entre les deux autorités en évitant toute reproduction dans l'établissement des preuves
- Et enfin, la prise en compte, dans la seconde procédure, de la première procédure déjà appliquée<sup>47</sup>.

Dans son appréciation du lien temporel, quant à lui, la Cour évalue que celui-ci soit relativement étroit, afin d'éviter qu'il s'étende dans la durée. Sans pour autant qu'il soit nécessaire pour les deux procédures d'être effectuées en parallèle tout le long<sup>48</sup>.

Ainsi, selon cet arrêt faisant jurisprudence, le principe *non bis in idem* ne saurait être violé<sup>49</sup> :

- S'il est question de procédures menées en parallèle,
- S'il y a un délai étroit entre la fin des deux procédures
- Si la première peine a été prise en compte dans l'établissement de la seconde
- Si le cumul des sanctions était prévisible dû à l'infraction en cause
- Si l'ensemble de la peine est proportionné au comportement frauduleux.

#### *.2.2.4 Motifs justificatifs de ce revirement de jurisprudence*

Ce qui a permis à la Cour de justifier ce revirement de jurisprudence, c'est le fait que de telles doubles sanctions pour une infraction similaire sont une pratique courante au sein des États membres, particulièrement en ce qui concerne la matière fiscale, la politique environnementale ainsi que la sécurité publique. Par ailleurs, il en va de la sécurité juridique : la Cour estime que cela permettrait d'atténuer le poids « d'une double réaction punitive des pouvoirs publics » ; certaines infractions requérant des solutions juridiques complémentaires<sup>50</sup>.

#### *.2.2.5 Critiques*

Ce revirement de jurisprudence a été vivement critiqué dans une opinion dissidente réalisée par le juge Pinto de Albuquerque. En effet, le juge dénonçait le lien temporel, ce dernier manquait de clarté selon lui et laissait une marge d'interprétation beaucoup trop large aux États membres. Ce critère, selon lui, est beaucoup trop fluctuant pour en définir les contours

---

<sup>47</sup> Cour eur. D.H., 15 novembre 2016, A et B c. Norvège, n°24130/11 et n° 29758/11, pt 132.

<sup>48</sup> Cour eur. D.H., 15 novembre 2016, A et B c. Norvège, n°24130/11 et n° 29758/11, pt 132.

<sup>49</sup> E. CECI, P. MAUFORT, et S. SCARNÀ, *op. cit.*, p. 178 et s.

<sup>50</sup> E. CECI, P. MAUFORT, et S. SCARNÀ, *ibidem*, p. 178 et s.

exacts. Il reviendra à la Cour de délimiter ce qu'il y a lieu d'entendre par délai raisonnable dans sa jurisprudence. Au cours de son commentaire, le juge remet également en question le mécanisme de compensation entre les sanctions administratives et pénales, lesquelles peindraient à s'appliquer en cas de procédure résultant par un non-lieu ou un acquittement au pénal. Cependant, l'opinion dissidente estime qu'une telle situation ne devrait pas être dépourvue de conséquences, sachant qu'elles peuvent être prises en compte lors d'une procédure suivante. Ensuite, il évoque que la Cour pouvait établir des alternatives concernant le mécanisme de compensation à « savoir la suspension d'une procédure au profit d'une autre ou d'autres solutions au fond ; tel que le plafonnement des sanctions ou le principe de spécialité ». Comme dernière critique, le juge Pinto de Albuquerque mentionne les divergences causées par ce revirement. En effet, là où la CEDH atténue l'interdiction de cumul des sanctions pénales et administratives, la CJUE dans son arrêt *Hans Akeberg Fransson* du 26 février 2013, rejette le cumul des sanctions pénales et administratives en se fondant sur l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux. En réalité à ce propos, le juge se serait contenté de tirer des conclusions hâtives, dès lors qu'il n'était pas question de procédures cumulatives, mais bien de procédures successives dans l'affaire *Aklagaren contre Hans Akerberg Fransson*. De plus, la CJUE, par la suite, dans des arrêts rendus en 2018, a démontré qu'elle se ralliait à la position de la CEDH<sup>51</sup>.

.2.3 Évolution jurisprudentielle au sein de la CEDH à la suite de l'arrêt A. et B. contre Norvège du 15 novembre 2016. - Cas de l'Affaire Johannesson c. Irlande

#### .2.3.1 *Rappel des faits*

Peu de temps après avoir rendu son arrêt de principe, la CEDH a rendu un arrêt *Johannesson c. Irlande*, lequel a permis de confirmer son revirement de jurisprudence. Les faits relatifs à cette affaire concernaient un contribuable ayant fait l'objet d'une sanction pénale fiscale définitive et qui par la suite s'était vu infliger une peine d'emprisonnement avec sursis complétée par une amende<sup>52</sup>.

#### .2.3.2 *Enseignements*

Dans cette affaire, en référence à sa nouvelle jurisprudence de principe, la Cour a jugé qu'il y avait eu violation du principe *non bis in idem*. Bien que les buts étaient complémentaires et

---

<sup>51</sup> G. FALQUE, et O. MICHIELS, *op. cit.*, p. 341 et s.

<sup>52</sup> G. FALQUE, et O. MICHIELS, *ibidem.*, p. 343.

que les conséquences pouvaient se présumer, les deux procédures ne constituaient pas un tout cohérent ;

- Premièrement, il y avait un gap de huit ans entre le début des poursuites et la seconde condamnation au pénal.
- Deuxièmement, concernant le parallélisme des procédures, celui-ci n'avait duré qu'un an.
- Enfin, il n'y avait pas forcément eu de collaboration entre les deux acteurs dans la collecte et l'établissement de la preuve.

Constatant ces éléments, la Cour avait estimé qu'on était en présence de deux procédures distinctes, indépendantes l'une de l'autre. De telle sorte que le lien matériel et temporel entre les deux procédures qu'elle avait pris soin de développer dans son arrêt de principe, n'était pas rencontré dans le cas d'espèce<sup>53</sup>.

#### .2.4 Évolution jurisprudentielle au sein de la CJUE suite à l'arrêt *A. et B. contre Norvège* du 15 novembre 2016 - Cas de l'affaire *Menci*.

Après avoir rendu son arrêt de principe opérant un revirement de jurisprudence, la CEDH et la CJUE adoptaient des positions différentes concernant l'application du principe *non bis in idem*. Là où la CEDH initiait une approche moins rigide concernant l'interdiction de cumul de sanctions pénales et administratives, la CJUE, au même moment, maintenait toujours une position large du principe *non bis in idem*, refusant ainsi de cumuler des sanctions ou des poursuites pourvues d'un caractère pénal. La CJUE a fini par se plier à la jurisprudence rendue par la CEDH, cédant ainsi le pas vers une application moins rigide de l'interdiction de cumul de sanctions pénales et administratives<sup>54</sup>.

##### .2.4.1 Rappel des faits

En 2018, la CJUE est venue par trois arrêts se positionner en faveur de la jurisprudence de la CEDH lors de son arrêt *A. et B. contre Norvège* du 15 novembre 2016.

Nous allons principalement nous focaliser sur l'arrêt *Menci*. Pour rappel, les faits concernaient un contribuable ayant été condamné à une amende lors d'un jugement définitif à l'issue d'une procédure administrative. L'infraction concernait le défaut de paiement de la

---

<sup>53</sup> S. SCARNÀ, « La violation du principe général de droit non bis in idem en matière pénale fiscale : de l'évolution de la jurisprudence européenne au nouveau régime *una via (bis)* », *Rev. dr. pén. entr.*, 2020/1, p. 19.

<sup>54</sup> F.-S. MEEUS, et E. TRAVERSA, « IX.6. - Sanctions fiscales face au principe non bis in idem » in *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, 1<sup>e</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 594 et s.

TVA. Après ce jugement, le défendeur avait également été poursuivi au pénal pour le même litige. Les deux procédures avaient été menées de manière indépendante.

#### .2.4.2 Enseignements

Dans son raisonnement, la CJUE s'était d'abord attelée à rappeler que le principe *non bis in idem* n'était pas opposé à la possibilité pour les États de mettre en œuvre des doubles procédures afin de sanctionner un même comportement illicite sous réserve de certaines conditions. Ce faisant, elle a dû évaluer le caractère pénal des poursuites sur base des critères *Engel*. Ensuite, elle a dû examiner s'il y avait bien une sanction définitive. Enfin, elle a dû déterminer qu'il y avait bien une identité du litige pour les deux procédures. Compte tenu de ces éléments, la Cour aurait pu réfuter le respect du principe en se fondant sur une divergence des faits étant donné l'absence de l'élément subjectif concernant la sanction fiscale (contrairement à la sanction pénale où elle est présente). Elle a étonnement poursuivi son analyse en ayant recours à une approche atténuée du principe *non bis in idem*. Pour ce faire, elle s'est fondée sur le prescrit de l'arrêt de principe de la CEDH. La Cour a justifié son approche en se référant à l'article 52 de la Charte limitant les droits et libertés énoncés au sein de cette dernière. Ainsi, elle a estimé que les législations prévoyant des doubles poursuites/peines concernant une même infraction n'allaient pas à l'encontre du principe *non bis in idem*, pour autant qu' :

- Elles soient justifiées par un objectif d'intérêt général
- Elles soient prévisibles pour le justiciable, et donc qu'elles comportent des règles claires et précises permettant à ce dernier de prévoir quels comportements pourraient potentiellement faire l'objet d'un cumul de procédure et de sanction.
- Elles comportent des règles dont le degré de sévérité est strictement limité à ce qui est nécessaire et qu'il soit tenu compte de la première sanction lors de l'établissement de la seconde<sup>55</sup>.

Par ces arguments, la CJUE a également opéré un revirement de jurisprudence et elle s'est ralliée à la position de la CEDH. Par la suite, la CJUE est venue réaffirmer sa nouvelle position face au principe *non bis in idem* au cours de deux autres affaires ; D'une part, l'affaire *Di Puma/Zecca*<sup>56</sup>, qui concernait la condamnation de deux contribuables à des sanctions administratives à caractère pénal, pour des délits d'initié. En parallèle, une

---

<sup>55</sup> F.-S. MEEUS, et E. TRAVERSA, *ibidem*, p. 594 et s.

<sup>56</sup> C.J.U.E., 20 mars 2018, *Enzo Di Puma c. Antonio Zecca*, aff. Jtes C-596/16 et C-597/16.

procédure au pénal était en cours et elle s'était résolue par un acquittement des défendeurs. Or, le droit italien prévoyait une disposition interdisant de poursuivre une procédure administrative si une procédure au pénal pour les mêmes faits se soldait par un acquittement. L'affaire a été portée devant la CJUE qui dans son raisonnement, s'est basé sur l'arrêt *Menci* accordant certaines limites au principe *non bis in idem*. Elle en a conclu que la disposition prévue par le droit italien était conforme au principe *non bis in idem*. La Cour explique que le fait d'appliquer des sanctions administratives pour une même infraction qui, au pénal, n'a pas été jugée condamnable, est contraire au principe *non bis in idem*. Ce faisant, la sanction administrative va au-delà de ce qui est strictement nécessaire par rapport à l'objectif poursuivi. Cet arrêt nous enseigne que le principe *non bis in idem* est également applicable en cas d'acquiescement lors d'un jugement définitif<sup>57</sup>.

Un autre jugement important en la matière a été rendu, il s'agit de l'affaire *Garlsson Real Estate SA*<sup>58</sup>. Dans cette affaire, il était question d'un justiciable ayant reçu une sanction administrative alors qu'il avait déjà été condamné plutôt à une peine pénale annulée par amnistie. La Cour avait eu recours au même raisonnement que celui de l'arrêt *Menci*. Dans cette affaire, elle avait énoncé que le cumul de procédure et de sanction était justifié, mais que la seconde condamnation pénale n'était pas strictement nécessaire et que les sanctions énoncées dans la législation n'étaient pas proportionnées à l'infraction commise. Cependant, le fait que la première infraction avait été éteinte par amnistie ne compromettait pas le principe *non bis in idem*<sup>59</sup>.

## **Enjeux et apports du nouveau régime « *Una via bis* » introduit par la loi du 5 mai 2019.**

.1 **Implémentation du principe en droit belge et évolution jusqu'à la loi du 5 mai 2019**  
L'application du principe *non bis in idem* en Belgique a suscité de nombreux commentaires. La Belgique a décidé de répondre à la problématique par la voie législative. Cette dernière a été propulsée à la suite des conclusions énoncées dans le rapport du 7 mai 2009 de la commission d'enquête parlementaire instaurée afin d'examiner d'importants dossiers en

---

<sup>57</sup> F.-S. MEEUS, et E. TRAVERSA, *ibidem*, p. 597.

<sup>58</sup> C.J.U.E., 20 mars 2018, *Garlsson Real Estate SA*, aff. C-537/16.

<sup>59</sup> F.-S. MEEUS, et E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 594 et s. ; C.J.U.E., 20 mars 2018, *Garlsson Real Estate SA*, C-537/16.

matière de fraude fiscale. Dans ce rapport, la commission amorce le système « *Una via* » dont l'objectif est de réprimer toutes les atteintes au principe *non bis in idem*. Ce faisant, le système implique de faire le choix délibéré entre l'application de la peine administrative et la peine pénale en cas d'infraction fiscale. Implicitement, l'objectif de ce système est de lutter contre la fraude fiscale de faible envergure par la voie administrative et de mettre en place une collaboration entre l'administration fiscale, la police et le juge, afin de réprimer des cas de fraudes fiscales plus importants<sup>60</sup>.

### .1.1 Impact de la jurisprudence européenne en droit belge

Les juridictions belges se sont rapidement emparées de la jurisprudence européenne dans leurs décisions de justice, en confirmant que des amendes et autres accroissements d'impôts pouvaient être qualifiés de sanctions à caractère pénal sur base des critères établis par la jurisprudence *Engel*<sup>61</sup>. Par la même occasion, elle a garanti que l'application d'amendes administratives et d'accroissements d'impôts comme sanctions pour des infractions en substance identiques tombait sous le coup du principe *non bis in idem*<sup>62</sup>.

En 2017, la Cour de cassation rend un arrêt en se fondant sur l'arrêt *A et B c. Norvège* ainsi que l'arrêt *Johannesson c. Islande* concernant des procédures mixtes. En appel, le juge de Gand avait décidé que le principe *non bis in idem* était violé, car la condition d'existence des secondes poursuites menées dans le cadre de procédures parallèles n'était pas satisfaite. D'après la Cour, les secondes poursuites n'avaient pas été entamées après que le contribuable ait été condamné à une peine administrative par une décision ayant force de chose jugée. La Cour de cassation saisie de l'affaire a cassé l'arrêt de la Cour d'appel en rappelant que le principe *non bis in idem* n'excluait pas le recours à des procédures distinctes menées en parallèle en vue d'appliquer des sanctions fiscales, pour autant « elles doivent être unies par un lien matériel et suffisamment étroit »<sup>63</sup>.

Dans un autre arrêt de 2018, annulant une décision du Conseil de la Concurrence jugée contraire au principe *non bis in idem*, la Cour de cassation s'était basé sur l'arrêt *Enzo Di*

---

<sup>60</sup> C.J.U.E (4e ch.), 5 avril 2017, C-217/15 et C-350/15, *RPS-TRV*, 2017/8, p. 1034.

<sup>61</sup> G. FALQUE, et O. MICHIELS, *op. cit.*, p. 353. ; Cass., 12 décembre 2014, Pas., 2014, p. 2897.

<sup>62</sup> Anvers, 3 juin 2014, R.G. n° 2013 /AR/915. ; Bruxelles, 13 juin 2014, R.G. n° 2011/AR/1470. ; Anvers 24 janvier 2017, R.G. n° 2012/AR/1592 ; Anvers 14 février 2017, R.G. n° 2014/AR/768 ; Anvers 20 mars 2018, R.G. n° 2016/AR/1738, note de K. JANSSENS, « BTW-boete van 200% en belastingverhoging van 200% kan, indanks "non bis in idem" », *Fisc. act.*, 2018, p. 1-3.

<sup>63</sup> Cass., 21 septembre 2017, R.G. n° F.15.0081. ; Liège 22 novembre 2018, *Rev. Dr. Pén. Entr.*, 209, p. 193 ; G. FALQUE, et O. MICHIELS, *op. cit.*, p. 353.

*Puma* pour rendre son jugement, en énonçant que « l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, n'est pas contraire au cumul de poursuites pénales pour les mêmes faits, et cela même, lorsqu'une des poursuites se solde par une décision d'acquiescement, et cela, tout en respectant le principe de proportionnalité (article 52 §1<sup>er</sup> de la Charte). Ces poursuites visent « un but d'intérêt général, la réalisation de buts complémentaires ayant pour objet des aspects différents du même comportement infractionnel<sup>64</sup>».

Dans cette même affaire, la Cour de Justice énonce tout de même que la poursuite d'une procédure de sanction administrative pécuniaire de nature pénale irait au-delà de ce qui est nécessaire pour assurer les objectifs de protection de l'intégralité des marchés financiers et de la confiance du public des instruments financiers, s'il y a déjà une première décision au pénal passée en force de chose jugée reconnaissant l'absence d'infraction<sup>65</sup>. À cet effet, la Cour rappelle qu'une décision ayant autorité de chose jugée prononçant l'acquiescement du défendeur doit être respectée si, par après, une autre juridiction se prononce sur la responsabilité pénale du défendeur<sup>66</sup>. Ainsi, la présomption d'innocence subsiste après que la procédure pénale se soit soldée par une décision définitive, si par la suite un juge est amené à se prononcer pour les mêmes faits sur la responsabilité du défendeur<sup>67</sup>.

## .1.2 Consécration du principe non bis in idem par la loi du 20 septembre 2012

### .1.2.1 *Ratio legis*

Ce projet de la commission d'enquête parlementaire s'est officiellement concrétisé par la loi « *Una via* » du 20 septembre 2012<sup>68</sup>. L'idée est qu'il faut choisir « une voie unique » entre la voie pénale et celle fiscale<sup>69</sup>. Ainsi, après concertation entre les autorités compétentes afin de déterminer quelle voie il serait plus judicieux d'appliquer, on déboucherait sur « un traitement efficace, optimal et plus rapide des dossiers concernés ». Ce qui a amené à en arriver là, fut le constat d'inefficacité de la procédure pénale en matière de fraude fiscale grave, n'aboutissant pas souvent à des poursuites ou à des sanctions. Par ailleurs, le choix d'« une voie unique » a

<sup>64</sup> Cass., 22 novembre 2018, *J.L.M.B.*, 2019, p. 1448. ; G. FALQUE, et O. MICHIELS, *op. cit.*, p. 354.

<sup>65</sup> C.J.U.E., 20 mars 2018, *Enzo Di Puma c. Antonio Zecca*, aff. Jtes C-596/16 et C-597/16. ; G. FALQUE, et O. MICHIELS, *op. cit.*, p. 354.

<sup>66</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Vassilios Stavropoulos c. Grèce*, 27 septembre 2007, n° 35522/04. ; G. FALQUE, et O. MICHIELS, *ibidem*, p. 355.

<sup>67</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Vassilios Stavropoulos c. Grèce*, 27 septembre 2007, n° 35522/04. ; G. FALQUE, et O. MICHIELS, *ibidem*, p. 355.

<sup>68</sup> C.J.U.E (4e ch.), 5 avril 2017, C-217/15 et C-350/15, *RPS-TRV*, 2017/8, p. 1034.

<sup>69</sup> E. CECI, P. MAUFORT, et S. SCARNÀ, *op. cit.*, p. 210.



permis de déceler certains obstacles tels que « les limites d’investigation de l’administration fiscale ou les besoins essentiels découlant du respect des droits des contribuables concernés »<sup>70</sup>. Enfin, cette nouvelle loi avait pour but de garantir le respect du principe *non bis in idem*. Ainsi, dès lors que la finalité de cette nouvelle loi « Una via » est d’assurer « un traitement efficace, optimal et plus rapide des dossiers concernés », il n’y a pas lieu que du double travail ou des doubles sanctions soient engendrées<sup>71</sup>.

Deux solutions s’offraient donc aux autorités compétentes à l’issue de leur concertation, avec chacune leurs spécificités. Pour opérer ce choix, des critères ont été élaborés au sein de circulaires telles que : déterminer les moyens d’investigations requis à la procédure, délimiter la difficulté du dossier de fraude ou encore définir la gravité des faits en cause<sup>72</sup>.

#### .1.2.2 Une loi à deux vitesses.

Il s’agit d’une loi à deux vitesses. D’une part, il y a le volet procédural, comportant une procédure de collaboration entre le ministère public et l’administration fiscale permettant de trancher entre la voie administrative et celle pénale pour déterminer la procédure applicable. D’autre part, la loi instaure un mécanisme suspendant l’exigibilité des accroissements d’impôts sur le revenu et des amendes infligées par l’administration, si l’action publique est introduite par le ministère public<sup>73</sup>.

Ce faisant, la loi a instauré un §3 à l’article 29 du Code d’instruction criminelle. La loi apporte également des changements au code d’impôts sur les revenus. En effet, la loi avait modifié le §2 de l’article 460 du CIR92, afin qu’il reste conforme au système de dénonciation par un fonctionnaire autorisé. La modification de l’article 461 du CIR92 est venue apporter des précisions quant à la possibilité de collaboration facultative. La nouvelle loi a permis de rétablir l’article 462 du CIR92, visant la communication entre l’administration et le parquet dans le bien de l’affaire. Enfin, la nouvelle loi apporte des précisions à l’article 463 du CIR92 quant aux exceptions applicables concernant l’interdiction pour les fonctionnaires fiscaux de participer à l’enquête pénale<sup>74</sup>.

---

<sup>70</sup> E. CECI, P. MAUFORT, et S. SCARNÀ, *ibidem*, p. 211 et 212.

<sup>71</sup> E. CECI, P. MAUFORT, et S. SCARNÀ, *ibidem*, p. 213.

<sup>72</sup> E. CECI, P. MAUFORT, et S. SCARNÀ, *ibidem*, p. 213.

<sup>73</sup> C.J.U.E (4e ch.), 5 avril 2017, C-217/15 et C-350/15, *RPS-TRV*, 2017/8, p. 1034.

<sup>74</sup> J.-P. COLLIN, E.-R. FRANCE, F. ROGGEN, et J. SPREUTELS, « Section 2. - La procédure en matière pénale fiscale » in *Droit pénal des affaires*, 2<sup>e</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2021, p. 1218-1220.

### .1.2.3 Critiques

Le système présentait certaines failles. En effet, en laissant le choix quant à la procédure utiliser, il y avait une tendance à privilégier la procédure pénale afin de jouir de meilleurs moyens d'investigations. Cela causait des risques d'arbitraire et cela pouvait entraver la sécurité juridique. D'autres difficultés ont également été constatées, comme le fait que le mécanisme n'était pas suffisamment inclus dans les textes de loi, de sorte que les mécanismes présents avant l'introduction de la loi ont subsisté après son entrée en vigueur. Ce faisant, ils avaient toujours la possibilité de procéder comme à leur habitude. En outre, la collaboration entre les deux autorités restait facultative. Il a également été critiqué le fait que la loi mettait le contribuable face à des risques de subjectivité et d'arbitraire, or, il est essentiel de garantir les droits du justiciable. En dernier lieu, la loi a été jugée contraire au principe *non bis in idem* en lui-même, de sorte qu'en prévoyant une mesure suspendant de l'exigibilité de la sanction administrative, si l'action publique est exercée en parallèle par le ministère public, la problématique de la double sanction n'a pas été réglée. En effet, la sanction était toujours présente, or selon l'interprétation du principe *non bis in idem* de l'époque, l'établissement d'une première sanction pénale à caractère définitif empêchait la possibilité d'infliger une sanction ou d'effectuer des poursuites par la suite<sup>75</sup>.

### .1.3 Arrêt n° 61/2014 du 3 avril 2014 annulant la loi *Una via*

Constatant que la loi « *Una via* » ne respectait pas le principe *non bis in idem*, la Cour constitutionnelle a été saisie. Dans un arrêt rendu le 3 avril 2014, la Cour a tranché et elle a annulé les articles 3, 4 et 14 de la loi « *Una via* »<sup>76</sup>. La Cour a jugé que le législateur violait le principe *non bis in idem* en conférant la possibilité au parquet de mettre en œuvre des poursuites et d'appliquer des sanctions à l'encontre d'un contribuable ayant déjà été poursuivi ou condamné (à des accroissements d'impôt ou autres amendes administratives) pour des faits identiques lors d'une décision à caractère pénal définitive, et poursuivant la procédure<sup>77</sup>.

Si une telle procédure était déjà en cours avant la fin du premier jugement définitif, elle doit se résoudre par un non-lieu, un classement sans suite ou l'extinction de l'action publique selon le cas. La seule exception envisageable serait la situation où de nouveaux faits

---

<sup>75</sup> E. CECI, P. MAUFORT, et S. SCARNÀ, *op. cit.*, p. 216.

<sup>76</sup> G. FALQUE, et O. MICHIELS, *op. cit.*, p. 357 et 358.

<sup>77</sup> C.C., 3 avril 2014, n° 61/2014. ; M. MORIS, « L'application du principe non bis in idem en droit fiscal belge », *R.G.C.F.*, 2022/3-4, p. 193.

apparaîtraient laissant présager une fraude plus conséquente que celle initiale. Dans ce cas, des poursuites pénales pourraient être envisagées s'il ne s'agit pas de « faits en substance identiques »<sup>78</sup>.

## .2 Les difficultés présentes au sein du régime *Una via* introduit par la loi du 20 septembre 2012

### .2.1 Cumul de procédures fiscales et de procédures pénales

Durant l'ancien régime « *Una via* », l'auteur d'une fraude fiscale pouvait faire face à un cumul de procédures fiscales et pénales<sup>79</sup>. En conséquence, il pouvait se voir infliger une peine pénale ainsi qu'une sanction à caractère fiscal telles que des accroissements d'impôts ou des amendes administratives. Cela s'est expliqué par le fait que les deux procédures répondent à des besoins différents<sup>80</sup>.

.2.2 L'impossibilité pour l'administration de se constituer partie civile au procès pénal  
Conformément à l'article 4 du TPCP, l'action civile et l'action publique peuvent avoir lieu simultanément devant le même juge. Les deux procédures peuvent également avoir lieu isolément. Dans ce cas, l'action civile sera suspendue jusqu'à ce que le juge répressif ait rendu son jugement au pénal, afin d'éviter toute contradiction entre les deux procédures. Dans l'hypothèse où des dommages et intérêts seraient à constater dans le cadre du préjudice pour fraude, il serait impossible, selon une jurisprudence constante de la Cour de cassation, pour l'administration fiscale d'en demander réparation (c'est-à-dire le paiement de l'impôt), en se constituant partie civile au procès pénal. Par ailleurs, l'article 458 du C.I.R.92 prévoit une responsabilité solidaire pour les complices et autres coauteurs d'une infraction. Cela laisse à penser que pour le contribuable, ne pas s'acquitter de l'impôt dont il est redevable ne cause pas un dommage dans le chef de l'administration. Or, selon la théorie d'équivalence des conditions, l'existence dans la loi fiscale de dispositions garantissant l'exigibilité et le droit au prélèvement de l'impôt indépendamment de la faute, « constitue une cause juridique propre s'interposant entre la faute que constitue l'infraction et le dommage et rompt le lien de causalité »<sup>81</sup>.

---

<sup>78</sup> G. FALQUE, et O. MICHIELS, *op. cit.*, p. 357 et 358.

<sup>79</sup> M. MORIS, *op. cit.*, p. 187-202.

<sup>80</sup> A. VERHEYLESonne, *op. cit.*, p. 89.

<sup>81</sup> M. MORIS, *op. cit.*, p. 190 et 191 ; S. SCARNA, note sous Cass., 13 novembre 2019, « La constitution, de partie civile de l'Etat belge en matière fiscale : l'application des nouvelles dispositions rejetées par la Cour de Cassation » *Rev. Dr. Pén. Entr.*, 2020/2, p. 157.

### .2.3 L'adoption de la loi du 26 mars 2018

La jurisprudence constante de la Cour de cassation concernant l'impossibilité pour le fisc de se présenter partie civile au procès pénal, a suscité une vive réaction auprès du législateur qui a décidé de prendre des mesures adéquates en conséquence. En effet, la loi du 26 mars 2018 renforçant la croissance économique et la cohésion sociale fut adoptée. Cette dernière insérait l'article 442 *quinquies* du C.I.R92 venant contredire la jurisprudence constante de la Cour de cassation, en autorisant à l'administration fiscale à pouvoir demander des réparations pour le dommage subi, résultant du non-paiement de l'impôt par le contribuable<sup>82</sup>.

Malgré ces nouvelles mesures, la Cour de cassation n'a pas daigné s'y plier puisqu'elle a jugé dans un arrêt du 13 novembre 2019 que ces nouvelles mesures législatives n'étaient pas appropriées. Et pour cause, elle évoque que la fraude fiscale n'est pas le fait générateur de l'impôt, mais qu'il s'agit de l'activité économique. Il n'y a pas donc pas lieu, selon la Cour, de demander réparation du dommage subi pour cause de fraude. En adoptant l'article 442 *quinquies du CIR92*, la Cour a estimé que le législateur n'a pas su démontrer le lien causal entre le préjudice subi du fait de l'impôt éludé et la fraude fiscale causée. Selon elle, le législateur s'est simplement borné à édicter une disposition qui aurait permis au fisc d'intenter une action publique lorsque la loi fiscale n'aurait pas pu réparer intégralement le préjudice subi. La jurisprudence de la Cour de cassation a donc été maintenue<sup>83</sup>.

### .3 Introduction du régime *Una via bis* et les innovations apportées à la procédure

L'adoption de la loi *Una Via bis* a vu le jour à la suite de la jurisprudence de l'Union européenne venue remodeler l'interprétation du principe *non bis in idem*. En adoptant cette nouvelle loi, l'objectif du législateur était animé par « une volonté de cohérence d'intégration et de prise en considération des sanctions »<sup>84</sup>.

Cette nouvelle loi repose sur le principe de subsidiarité<sup>85</sup>, ouvrant ainsi le pas sur la possibilité pour l'administration de prendre part au procès pénal si une action publique a été introduite (Ceci était encore inexistant dans la loi *Una via* de 2012). Cette loi vient insérer le principe *non bis in idem*<sup>86</sup> ainsi réinterprété par les juridictions européennes en imposant également au

---

<sup>82</sup> A. VERHEYLESOONE, *op. cit.*, p. 99 et 100.

<sup>83</sup> A. VERHEYLESOONE, *op. cit.*, p. 100 ; Cass., 13 novembre 2019, R.G. n° P.19.0267.F, *R.D.P.C.*, 2021, liv. 1, p. 67, note E. VAN BRUSTEM.

<sup>84</sup> E. CECI, P. MAUFORT, et S. SCARNÀ, *op. cit.*, p. 217 à 219.

<sup>85</sup> *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. Ord. 2018-2019, n° 54-3515/001, p. 6-7 ; G. FALQUE, et O. MICHIELS, *op. cit.*, p. 358.

<sup>86</sup> *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. Ord. 2018-2019, n° 54-3515/001, p. 6-7 ; G. FALQUE, et O. MICHIELS, *ibidem*, p. 358.

juge répressif de prendre en considération la sanction déjà administrée par le fisc lorsqu'il se prononce sur une peine<sup>87</sup>. Le nouveau régime *Una via bis* est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2020. La loi fut d'application immédiate, ce même pour des infractions en cours concernant des infractions antérieures à l'entrée en vigueur de la loi<sup>88</sup>.

.3.1 Dénonciation par l'administration fiscale des délits fiscaux au ministère public  
La nouvelle loi insère une nouvelle disposition, l'article 29 §3 du CICr introduisant le mécanisme de dénonciation. Désormais, dès qu'il y a des « indices sérieux de fautes graves » en début de procédure, l'administration est obligée de les rapporter au parquet<sup>89</sup>. Le but étant d'éviter des enquêtes pénales et fiscales en simultanées<sup>90</sup>, les deux procédures devant former un tout cohérent d'un point de vue matériel et temporel. L'absence de concertation laisserait penser des soupçons de violation du principe *non bis in idem*<sup>91</sup>.

Cependant, une certaine nuance doit être apportée concernant l'agent pouvant dénoncer les faits de fraudes au parquet, puisqu'un mécanisme de filtrage hiérarchique est toujours présent (article 29 §2 du CICr). En effet, cette dénonciation requiert l'autorisation préalable du conseiller général compétent ou d'un fonctionnaire assimilé, lorsqu'il s'agit d'un impôt dont la matière a été confiée aux régions. Le but étant d'éviter la dénonciation d'infraction à caractère fiscal sans indices suffisants pour constituer un dossier. La procédure devant le parquet permet donc une différence de traitement justifiée par rapport aux délits non-fiscaux, pour lesquels ce filtrage hiérarchique n'est pas présent<sup>92</sup>.

.3.2 Développement des critères de la fraude fiscale grave, organisée ou non  
À noter qu'il est important de préciser que la dénonciation des faits par l'administration fiscale au ministère public n'entraîne pas forcément que ces faits seront poursuivis au pénal. « Il faut encore que ces faits répondent aux critères de la fraude fiscale grave »<sup>93</sup>.

Au sein de l'arrêté royal du 9 février 2020 portant exécution de l'article 29 §4 al. 1<sup>er</sup> du CICr, le législateur est venu circonscrire ce qu'il y avait lieu de qualifier de « fraude fiscale

---

<sup>87</sup> E. CECI, P. MAUFORT, et S. SCARNÀ, *op. cit.*, p. 217 à 219.

<sup>88</sup> PACE, X., « La procédure de répression de la fraude fiscale depuis la réforme de 2019 », *R.G.C.F.*, 2021/3-4, p. 217.

<sup>89</sup> VERHEYLESonne, A., « Actualités en droit pénal fiscal ». Premiers regards sur l'application de l'article 4bis du titre préliminaire du Code de procédure pénale par les juridictions correctionnelles », *R.G.C.F.*, 2023/2, p. 95.

<sup>90</sup> VERHEYLESonne, A., « Actualités en droit pénal fiscal ». Premiers regards sur l'application de l'article 4bis du titre préliminaire du Code de procédure pénale par les juridictions correctionnelles », *R.G.C.F.*, 2023/2, p. 95.

<sup>91</sup> BONNEURE, M. et GOSSIAUX, M., « Aspects particuliers de la procédure fiscale et pénale en matière de fraude fiscale », *RPS-TRV*, 2023/7, p. 531.

<sup>92</sup> PACE, X., « La procédure de répression de la fraude fiscale depuis la réforme de 2019 », *R.G.C.F.*, 2021/3-4, p. 209.

<sup>93</sup> Geraldine Falque, Olivier Michiels, Le principe de non bis in idem : Quand le droit belge intègre les soubresauts du droit européen ?, p. 229.

grave » au sens de l'article 29 bis §3 du CICr. À noter que le choix d'avoir recouru à un arrêté et non à une loi pour établir ces critères n'est pas anodin. Il s'agit d'un instrument juridique beaucoup plus souple et plus facilement maniable qu'une loi en cas de modification<sup>94</sup>.

4 critères non-cumulatifs<sup>95</sup> ont été établis, de sorte qu'un seul critère rempli suffirait à établir « la fraude fiscale grave », sachant que ces critères ne lient que l'administration fiscale et le ministère public.

Premièrement, il doit s'agir de faits organisés découlant de procédés complexes et de faits sérieux. Pour ce faire, il y a lieu de se référer aux types d'auteurs de l'infraction et l'ampleur de la fraude ou de l'anormalité de l'opération.

Deuxièmement, il doit y avoir des indices sérieux que les faits en question peuvent se rattacher à des infractions de droit commun à caractère financier, économique, fiscal ou social ou comportant des éléments relatifs à la corruption.

Troisièmement, il faut que des actes de procédure entraînant des mesures répressives aient été pris à l'encontre des infractions de fraude grave.

En dernier lieu, des éléments démontrant que les faits servent à financer des activités terroristes ou criminelles sont requis.

Si à l'issue de cet examen des indices de fautes fiscales graves ne peuvent pas être établis, la dénonciation des faits auprès du ministère public n'est plus obligatoire, mais facultative pour l'administration. En revanche, si au cours de son examen, c'est le ministère public qui établit la présence de fraudes fiscales graves, elle a l'obligation d'en informer l'administration fiscale (article 29 bis CICr)<sup>96</sup>.

### .3.3 Procédure de concertation du ministère public avec l'administration fiscale (dénonciation obligatoire en cas d'indices sérieux de fraude fiscale grave, organisée ou non)

Cette concertation déjà présente sous l'ancienne mouture de la loi est en réalité une réunion pratique entre l'administration et le parquet au cours de laquelle le dossier sera présenté au magistrat. Au cours de cette concertation, les services de police peuvent également intervenir<sup>97</sup>.

---

<sup>94</sup> SCARNÀ, S., « Una Via ... » *op. cit.*, p. 193.

<sup>95</sup> A. VERHEYLESOONE, *op. cit.*, p. 95.

<sup>96</sup> A. VERHEYLESOONE, *ibidem*, p. 95.

<sup>97</sup> X. PACE, *op. cit.*, p. 212.

La nouvelle Loi vient renforcer cette procédure. En effet, si une fraude fiscale grave a été établie, une concertation entre le ministère public et l'administration s'ensuit dans le mois de la dénonciation. À la fin de cette concertation, c'est au ministère public d'établir s'il va intenter l'action publique ou non. S'il émet une réponse positive, le parquet se doit de décrire les faits poursuivis et de les délimiter en temps et en espace. Il a trois mois pour communiquer avec l'administration fiscale à ce sujet. Ce faisant, l'objectif est d'éviter des poursuites simultanées entre le parquet et l'administration fiscale. Cette dernière devra surseoir à statuer le temps des poursuites par le parquet. Il peut cependant communiquer son souhait de prendre connaissance du dossier en vue d'établir ses propres sanctions fiscales<sup>98</sup>.

En réponse à la recommandation n° 128 du rapport de la Commission spéciale « Fraude fiscale internationale/Panama Papers » du 31 octobre 2017, l'article 29 §5 nouveau du CICr prévoit une procédure de concertation stratégique ayant lieu deux fois par an et visant à prendre des mesures adéquates face aux nouveaux phénomènes de fraude<sup>99</sup>.

#### .3.4 Établissement de l'impôt dans le cadre de poursuites pénales.

L'exercice de l'action publique par le parquet n'est pas un obstacle à l'administration pour établir l'impôt dû, la loi fiscale lui oblige même à le faire. Elle peut en plus décider d'infliger des sanctions à caractère fiscal en cas de fraude<sup>100</sup>. Ce faisant, tel que cela est énoncé dans la jurisprudence constante de la CEDH, l'administration tiendra compte des faits et des sanctions déjà appliquées par le juge répressif<sup>101</sup>.

Le contribuable a droit à ce que toutes les voies de recours pour contester l'impôt lui soient, même lorsque des poursuites sont en cours, car une fois le procès pénal entamé, il ne jouira plus de cette possibilité. Le juge répressif a également l'obligation de tenir compte de la sanction administrative déjà appliquée s'il y en a lors du prononcé de la sanction pénale.

À cet effet, l'administration sera informée au moins deux mois à l'avance de la fixation devant la juridiction de jugement (article 4 bis al. 3 nouveau du TPCP), afin qu'elle puisse prendre part au procès pénal pour statuer sur l'impôt<sup>102</sup>.

---

<sup>98</sup> A. VERHEYLESonne, *op. cit.*, p. 96.

<sup>99</sup> *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 2018-2019, n° 54-3515/005, p. 74. ; G. FALQUE, et O. MICHIELS, *op. cit.*, p. 365.

<sup>100</sup> X. PACE, *op. cit.*, p. 213.

<sup>101</sup> Cour eur. D.H., 15 novembre 2016, *A et B c. Norvège*, n°24130/11 et n° 29758/11, pt 132.

<sup>102</sup> X. PACE, *op. cit.*, p. 213.

.3.5 Adoption de l'article 4 bis du TPCP insérant la procédure fiscale au contentieux pénal  
À la suite de l'échec de la loi du 26 mars 2018, le législateur, par la loi du 5 mai 2019, a instauré l'article 4 *bis* du TPCP. Cette dernière a changé le paysage juridique en permettant enfin à l'administration fiscale de prendre part au procès pénal dans le cadre d'une action autonome, afin de réclamer des dommages et intérêts pour le préjudice subi de la fraude fiscale<sup>103</sup>.

Cette disposition fut applicable immédiatement pour les actions publiques intentées après le 1er janvier 2020. Pour les actions introduites avant le 1er janvier 2020, l'ancien régime était toujours applicable. Ceci impliquait entre autres que l'administration pouvait se constituer partie civile. L'administration ne pouvait cependant pas recourir au mécanisme de solidarité fiscale pour le paiement des accroissements. Cela conférait également la possibilité à l'administration de demander réparation d'un préjudice résultant d'une infraction de droit commun, à laquelle l'article 458 du C.I.R92 n'était pas applicable. Concernant les actions publiques introduites à partir du 1er janvier 2020, le nouveau régime fût applicable immédiatement. Ainsi, la disposition est applicable au moment où le juge répressif est saisi dans le cadre de poursuites, qu'il soit question de fraude fiscale grave ou non<sup>104</sup>.

La particularité du régime est qu'il permet à l'administration de prendre part à une action dite autonome et non une action civile. Ceci implique que l'administration intervient dans le procès en tant qu'intervenant, il n'y a dès lors pas lieu de parler d'action en dommages et intérêts basée sur la responsabilité civile<sup>105</sup>.

Il s'agit d'une action autonome fondée sur la loi fiscale, le juge statuera également sur les accroissements et autres amendes décidés par l'administration, et cela, même en cas d'acquiescement. Cependant, pour de nombreux auteurs, dont VERHEYLESonne A., l'action civile ne saurait totalement disparaître du champ de la procédure, l'administration est toujours en mesure de demander des dommages et intérêts pour le préjudice subi, si on en croit l'article 300 §2 du CIR92 conférant la possibilité pour l'administration de se constituer partie civile au procès. En vertu de l'article 4 *bis* du TPCP, l'action civile suit celle au pénal. De sorte que le juge de l'action civile doit surseoir à statuer le temps qu'un jugement ayant autorité de chose

---

<sup>103</sup> M. BONNEURE, et M. GOSSIAUX, « Aspects particuliers de la procédure fiscale et pénale en matière de fraude fiscale », *RPS-TRV*, 2023/7, p. 531 à 532.

<sup>104</sup> A. VERHEYLESonne, *op. cit.*, p. 102 à 104.

<sup>105</sup> A. VERHEYLESonne, *ibidem*, p. 102 à 104.



jugée soit rendu dans le cadre de l'action pénale. Enfin, cette nouvelle disposition prévoit que le jugement définitif rendu au pénal constituera le titre exécutoire permettant de prélever l'impôt et les amendes, en lieu et place de l'enrôlement. À noter que cet enrôlement ne pourra faire l'objet d'aucun recours administratif<sup>106</sup>.

### .3.6 Les sanctions et le contrôle du juge répressif

À l'issue du procès pénal, le juge répressif doit se prononcer sur la peine relative à « la culpabilité du prévenu et à la dette d'impôt réclamée dans le cadre de l'action en intervention de l'administration » à établir. Le principe *non bis in idem* prévoit que la sanction infligée finalement soit proportionnelle aux faits établis, en vue d'éviter au prévenu un cumul trop important de sanctions. Pour ce faire, il doit prendre en considération les peines qui auraient déjà été infligées par l'administration fiscale<sup>107</sup>. À noter que si l'action intentée par l'administration fiscale en vue d'assurer le paiement de l'impôt éludé est déclarée fondée et qu'elle a permis de recouvrer au paiement de l'impôt, la confiscation des avantages patrimoniaux tirés de la fraude fiscale ne pourra pas être prononcée<sup>108</sup>.

### .3.7 Délais de prescription

Comme nous l'avons énoncé ci-haut, l'action en réclamation du paiement de l'impôt éludé, des additionnels et des amendes fiscales intentée par l'administration n'est pas une action civile à proprement parler au sens de l'article 4 *bis* du TPCP<sup>109</sup>. Comme l'a énoncé la Cour de cassation dans sa jurisprudence, cette « action civile indépendante ne résulte pas de l'infraction, mais trouve directement son fondement dans la loi qui impose l'obligation de paiement des droits<sup>110</sup> ». L'établissement de ces droits implique de ce fait un délai de prescription différent de celui de l'action civile. On applique dès lors, les codes de droit fiscal prévoyant des délais de prescription spécifiques. Cependant, en matière d'impôt sur les revenus, il est impératif de différencier le délai de prescription pour l'établissement de l'impôt de celui relatif au recouvrement de l'impôt, une fois la dette d'impôt établie. D'après l'article 360 du C.I.R92 l'impôt est dû sur la base des revenus recueillis par le contribuable au cours

---

<sup>106</sup> A. VERHEYLESOONE, *ibidem*, p. 102 à 104.

<sup>107</sup> X. PACE, *op. cit.*, p. 217.

<sup>108</sup> X. PACE, *ibidem*, p. 217.

<sup>109</sup> M. MORIS, *op. cit.*, p. 198.

<sup>110</sup> Cass., 10 novembre 2015, *Pas.*, 2015, I, p. 2563, n°665, R.G. n° P.14.1257. N ; Cass., 24 mai 2016, *Pas.*, 2016, I, p. 1171, n° 341, R.G. n° P.15.1559.N.

de la période imposable. L'enrôlement de l'impôt est la naissance juridique de la dette d'impôt et le rôle représente le titre exécutoire de l'impôt. L'enrôlement de la dette d'impôt commence à courir « le 1<sup>er</sup> janvier dont le millésime correspond à l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû ». En cas de fraude, l'article 354, al. 2 C.I.R.92 prévoit que l'impôt sera établi dans un délai de 7 ans à compter du 1<sup>er</sup> janvier de l'année relative à l'exercice d'imposition. Pour ce faire, une décision de justice établissant le montant de la dette d'impôt et ses accessoires doit être établie dans le délais prévu à l'article 354 al.2 CIR92. Cette décision est le titre exécutoire de l'impôt. Un délai extraordinaire, permettant d'établir l'impôt après que le délai de prescription ordinaire soit écoulé (article 358 §1<sup>er</sup>), est également possible s'il est constaté que des revenus imposables n'ont pas été pris en compte au cours des 5 ans précédant l'introduction de l'action. Dans ce cas, le juge a 12 mois suivant la date à partir de laquelle la décision de justice rendue n'est plus susceptible d'aucun recours ou d'opposition, pour établir l'impôt<sup>111</sup>.

## État des lieux du nouveau Régime *Una via bis*

.1 Évaluation du respect du principe *non bis in idem* suite à la loi *Una via bis*

.1.1 Évolutions positives du nouveau régime

Le nouveau régime apporte des solutions contre les doubles poursuites et des garanties supplémentaires pour le contribuable<sup>112</sup>.

La procédure de concertation remodelée par la nouvelle loi *Una via bis* est devenue obligatoire pour les dossiers de fraude fiscale grave. Cependant, aucune sanction n'est prévue en cas de non-respect de cette obligation, ce qui peut susciter des difficultés d'application<sup>113</sup>.

Dans le cadre de la procédure de concertation, le juge peut décider de mettre en place des MOTEMS fiscaux. Il s'agit d'équipes d'enquêtes incluant de policiers spécialisés dans le domaine concerné et de fonctionnaires fiscaux dotés de la qualité d'officier de police judiciaire. Le législateur, par la loi du 17 mars 2022, est venu encadrer leur pratique.

---

<sup>111</sup> M. MORIS, *op. cit.*, p. 199.

<sup>112</sup> X. PACE, *op. cit.*, p. 218.

<sup>113</sup> A. VERHEYLESonne, *op. cit.*, p. 96.

Désormais, ils ont la possibilité, sous la permission du procureur du Roi (mais également du procureur fédéral ou européen), de mener des devoirs d'enquête. Une circulaire n°02/2023 du 9 février 2023 est venue préciser la mise en pratique de ces « MOTEM »<sup>114</sup>.

Concernant la dénonciation de faits de fraude par l'administration au ministère public, pour certaines fraudes fiscales, il n'est plus nécessaire de demander en amont l'autorisation au conseiller général pour dénoncer ces cas au ministère public. Cependant, pour certains cas de fraudes fiscales simples, l'autorisation en amont est toujours requise.

Concernant la qualification de fraude fiscale grave, le fait que la nouvelle loi vienne préciser ce qu'il y a lieu d'entendre par « indices sérieux de fraudes », signifie que l'administration, en principe, ne doit pas totalement avoir finalisé son enquête avant la dénonciation, de sorte que les dossiers présentant ces indices de fraudes fiscales graves soient présentés au ministère public dans les plus brefs délais afin d'éviter des procédures doubles. D'autant plus que le mois suivant la dénonciation, les deux autorités sont amenées à se rencontrer.

Une concertation réunissant ; le procureur général chargé de la criminalité en matière économique, financière et fiscale, l'administration fiscale et la police fédérale visant à déceler les constructions frauduleuses graves ou organisées a été mise en place. Cette procédure est tout à fait admirable et appropriée au contexte visant à lutter contre la fraude fiscale.

En outre, cette loi a permis de démontrer que la Belgique s'était conformée au prescrit de la jurisprudence *non bis in idem*, dès lors que si au cours de l'enquête pénale des faits de fraudes relatives à l'impôt sont constatés, l'administration fiscale est autorisée à consulter le dossier pénal. Ainsi, si au vu de ces éléments l'administration avait effectivement établi ces impôts, les accroissements ou autres amendes administratives ne portent pas atteinte à l'action publique, dans la mesure où « la procédure fiscale et pénale forment un tout cohérent d'un point de vue temporel et matériel »<sup>115</sup>.

Afin de garantir cela, l'article 4 *bis* du TPCP prévoit une uniformité de la procédure devant le juge répressif d'un dossier traitant d'aspects fiscaux et pénaux. En effet, cette nouvelle disposition prévoit que le juge pénal examine l'action civile afin de statuer sur le paiement des impôts, des additionnels ou autres amendes administratives. L'article 4 *bis* TPCIC instaure

---

<sup>114</sup> M. BONNEURE, et M. GOSSIAUX, *op. cit.*, p. 532.

<sup>115</sup> A. VERHEYLESonne, *op. cit.*, p. 95.

également le mécanisme d'action autonome. Enfin, la disposition prévoit que l'action civile pendante au pénal est poursuivie devant le juge pénal et l'administration est invitée à prendre part au procès pénal<sup>116</sup>.

#### .1.2 Écueils subsistant à l'introduction du régime *Una via bis*

L'efficacité du système fait débat, dès lors que de nombreuses difficultés subsistent.

##### .1.2.1 *Concernant l'insertion de la procédure fiscale au sein du procès pénal.*

« La loi aurait pu établir davantage de précisions concernant les modalités d'interventions du fisc au procès pénal.<sup>117</sup> ». En l'absence de précisions en ce sens, il y a lieu de se tourner vers les dispositions du code judiciaire<sup>118</sup>.

Une autre difficulté est l'impact du nouveau régime sur la pratique des avocats fiscalistes et la difficulté de devoir faire preuve de connaissances poussées en droit pénal, afin de plaider au mieux leur dossier devant les juridictions pénales. Le juge répressif devra faire preuve de connaissance plus poussée en droit fiscal<sup>119</sup>.

La doctrine est d'avis qu'une chambre à trois juges comprenant un juge pénal adepte du droit fiscal et un juge fiscal est indispensable pour connaître des litiges fiscaux à caractère pénal et traiter correctement ces dossiers traitant de la matière spécifique qu'est le droit fiscal.

D'autant plus que le système actuel est basé sur le droit des douanes et accises alors que le contentieux est principalement non relatif aux douanes et accises<sup>120</sup>.

Si on se réfère au nouveau régime *Una via bis* « en cas de litige en matière fiscale poursuivi devant le juge pénal, ce dernier ne pourrait connaître que des impôts relatifs aux exercices d'imposition et aux contribuables visés par les poursuites pénales. Dès lors, si les impôts concernent d'autres exercices d'impositions que ceux visés par les poursuites pénales, le juge ne pourrait pas les prendre en compte. Car ce faisant, le critère du lien temporel reliant les deux procédures ne serait pas respecté. Dans la même idée, le juge pénal devrait méconnaître des cotisations litigieuses relatives à la dette d'impôts non concernée par les faits pénaux visés lors de la procédure pénale. Ceci pose des soucis de cohérence dans la délivrance de la peine et provoque une certaine insécurité juridique. « Une autre difficulté pourrait se présenter si

---

<sup>116</sup> *Doc. Parl.*, Ch. Repr., sess. Ord. 2018-2019, n° 54-3515/001, p. 111. ; E. CECL, P. MAUFORT, et S. SCARNÀ, *op. cit.*, p. 224.

<sup>117</sup> G. FALQUE, et O. MICHELS, *op. cit.*, p. 230.

<sup>118</sup> X. PACE, *op. cit.*, p. 214.

<sup>119</sup> X. PACE, *ibidem*, p. 206.

<sup>120</sup> X. PACE, *ibidem*, p. 217. ; E. CECL, P. MAUFORT, et S. SCARNÀ, *op. cit.*, p. 230 à 232.

l'impôt n'a pas été enrôlé ou qu'il est devenu définitif. Ce faisant, l'administration ne disposerait pas de moyen pour intenter une action civile au pénal afin de statuer sur le montant d'impôt »<sup>121</sup>. Afin de régler cette situation, il aurait fallu modifier la procédure pénale ainsi que les règles de droit fiscal afin d'y intégrer correctement le contentieux fiscal à caractère pénal<sup>122</sup>. Mais le législateur a simplement décidé d'insérer un nouvel article 4 *bis* TPCP. À présent, la seule solution selon la doctrine serait d'adopter une loi permettant de palier à cet écueil en venant intégrer correctement la procédure fiscale au procès pénal<sup>123</sup>.

S'il est vrai qu'une action autonome de l'administration a vu le jour, afin de lui permettre de réclamer le paiement de l'impôt, des accroissements ou des amendes, pour le préjudice subi de la fraude fiscale. La jurisprudence récente de la Cour de cassation démontre qu'il paraît difficile pour cette disposition de permettre à l'administration de récupérer l'impôt éludé et non-enrôlé sur base d'une prétendue constitution de « partie civile » devant le juge pénal. Lors de cet arrêt, la Cour a estimé que l'article 4 *bis* TPCP « ne s'appliquait pas au préjudice dont la loi fiscale permet la réparation, en l'occurrence l'impôt éludé. Dans son raisonnement, la Cour semble recourir aux critères applicables en vue d'évaluer la responsabilité civile ; à savoir l'établissement du lien causal entre l'infraction et le dommage. La Cour n'hésitant pas à conclure à une rupture du lien causal et à l'absence de préjudice réparable pour le fisc.<sup>124</sup> ».

Cependant, à en croire les travaux préparatoires de la loi, la notion de « juge pénal » doit s'interpréter de manière stricte comme faisant uniquement référence au tribunal correctionnel<sup>125</sup>. À l'instruction, l'administration ne peut donc pas intervenir en vue d'exercer son action autonome. Un vide juridique est également laissé concernant la suspension du prononcé de la condamnation. Pour certains auteurs, sachant la volonté du législateur d'intégrer le contentieux fiscal au procès pénal, il aurait été logique de permettre à la chambre du conseil et à la chambre des mises en accusation de se prononcer à ce sujet<sup>126</sup>.

La loi ne se prononce également pas sur l'hypothèse où l'administration déciderait de ne pas agir devant le juge pénal « afin de maintenir l'affaire auprès du contentieux fiscal classique. Ce qui porterait atteinte au principe « *non bis in idem* »<sup>127</sup>.

---

<sup>121</sup> X. PACE, *ibidem*, p. 217. ; E. CECL, P. MAUFORT, et S. SCARNÀ, *ibidem*, p. 230 à 232.

<sup>122</sup> X. PACE, *ibidem*, p. 217. ; E. CECL, P. MAUFORT, et S. SCARNÀ, *ibidem*, p. 230 à 232.

<sup>123</sup> X. PACE, *ibidem*, p. 217. ; E. CECL, P. MAUFORT, et S. SCARNÀ, *ibidem*, p. 230 à 232.

<sup>124</sup> Cass., 13 novembre 2019, *Pas.*, 2019/13, p. 56-57. ; X. PACE, *ibidem*, p. 216.

<sup>125</sup> *Doc. Parl.*, Ch. Repr., sess. Ord. 2018-2019, n° 54-3515/001, p. 110-111.

<sup>126</sup> M. BONNEURE, et M. GOSSIAUX, *op. cit.*, p. 532.

<sup>127</sup> X. PACE, *op. cit.*, p. 216.

### .1.2.2 *L'appréciation de la fraude fiscale grave*

Le nouveau régime n'apporte pas beaucoup de solutions concernant la lutte contre la fraude fiscale grave en elle-même<sup>128</sup>. De plus, les critères permettant d'établir la fraude fiscale grave, le Roi s'est simplement calqué sur les travaux parlementaires de la loi<sup>129</sup>. Malheureusement, l'arrêté a élaboré ces critères de manière trop vague et il n'a pas suffisamment permis de distinguer la fraude fiscale grave et celle simple. Or, à la vue du contentieux se développant en la matière et des conséquences assorties à la faute fiscale grave, cela était indispensable<sup>130</sup>.

### .1.2.3 *La sanction établie par le juge pénal*

La loi *Una via bis* intègre le principe *non bis in idem* et impose en ce sens que le juge tienne compte de la peine fiscale déjà prononcée pour établir la sanction au pénal. Cependant, aucune fourchette n'est prévue dans la loi précisant le minimum ou le maximum du montant de la peine pénale pouvant être infligé tout en tenant compte de la peine d'amende ou des accroissements d'impôts déjà établis. Cela amène à se demander *comment le juge est-il censé établir une peine pénale proportionnelle s'il n'a d'emblée aucune marge de manœuvre pour le faire ?* Et cela laisserait penser pour certains auteurs que le juge n'est pas à l'abri de méconnaître le principe *non bis in idem* contre son gré<sup>131</sup>.

### .1.2.4 *L'application des garanties du procès pénal au contentieux fiscal*

Rien n'est précisé dans la loi *Una via bis* sur les garanties pénales pouvant être appliquées au contribuable suspecté de fraude fiscale grave. Or, si finalement l'affaire est portée au pénal, cela met à mal la sécurité juridique dont peut s'attendre le contribuable<sup>132</sup>.

### .1.2.5 *Le conflit au niveau de la charge de la preuve.*

La charge de la preuve au niveau pénal diffère de celle au niveau fiscal. Au pénal, c'est à la partie poursuivante d'établir la charge de la preuve. En matière fiscale, c'est également la partie poursuivante qui a la charge de la preuve, avec quelques nuances. En effet, le contentieux fiscal établit une collaboration entre l'administration et le contribuable dans le cadre de l'administration de la preuve. Des procédures de renversement de la preuve (tel que la taxation d'office) sont présentes. Enfin, le contentieux fiscal admet les preuves fondées sur base de présomptions (la taxation par comparaison est un exemple)<sup>133</sup>. Il y a cependant des

---

<sup>128</sup> X. PACE, *op. cit.*, p. 218.

<sup>129</sup> *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 2018-2019, n° 54-3515/001, p. 9.

<sup>130</sup> E. CECL, P. MAUFORT, et S. SCARNÀ, *op. cit.*, p. 224.

<sup>131</sup> E. CECL, P. MAUFORT, et S. SCARNÀ, *ibidem.*, p. 233 ; F. ROGGEN, L'application du principe général du droit « non bis in idem » en droit pénal fiscal et l'exercice de l'action civile du fisc devant la justice répressive en cas de fraude fiscale, depuis le 1er janvier 2020, *R.G.F.C.*, p. 20.

<sup>132</sup> X. PACE, p. 217. ; E. CECL, P. MAUFORT, et S. SCARNÀ, *ibidem.*, p. 234.

<sup>133</sup> E. CECL, P. MAUFORT, et S. SCARNÀ, *op. cit.*, p. 234. ; F. ROGGEN, *op. cit.*, p. 23 et 24.

limites à ce devoir de collaboration du contribuable afin de garantir certains droits de procédure, comme le droit au silence<sup>134</sup>.

La charge de la preuve du contentieux fiscal est donc beaucoup plus souple que celle en matière pénale stricte. Une telle souplesse n'est pas permise en matière pénale et heurterait la procédure pénale, ce qui remet à nouveau en doute l'intégration réussie du contentieux fiscal au procès pénal<sup>135</sup>. En outre, cela invite à se demander si *les infractions à caractère fiscal intégrées aux procès pénaux ne seraient pas discriminées par rapport aux infractions purement fiscales et non-intégrées à la procédure pénale ?*

## .2 L'application du principe *non bis in idem* et la place de l'administration fiscale au sein de la jurisprudence belge suite à la loi *Una via bis*

### .2.1 L'appréciation du principe *non bis in idem*

L'arrêt *A et B c. Norvège* a marqué un tournant dans l'appréciation du principe *non bis in idem*. Au départ, la jurisprudence était fortement controversée au sein des juridictions belges. Fin 2017, la Cour de cassation est venue mettre fin à la controverse au profit de la CEDH en consacrant les arrêts *A et B c. Norvège*, et *Johannesson* dans sa jurisprudence. La Cour de cassation confirme donc la possibilité de mener des procédures parallèles pour autant que les procédures « soient unies par un lien temporel et matériel ». La position de la Cour a été considérée comme étant discriminatoire dans la mesure où le risque que le principe *non bis in idem* soit violé dépendrait en réalité de la vitesse à laquelle l'administration décidera d'entamer la seconde procédure. De plus, on lui a reproché de se contredire dès lors qu'elle parle d'une seule procédure, mais qu'elle permet d'infliger une double sanction<sup>136</sup>. Dans un arrêt du 21 avril 2022, la Cour de cassation a reconfirmé sa position et a montré se soumettre à la jurisprudence de la CEDH en faisant référence aux critères d'appréciation du lien temporel et matériel suffisamment étroit liant les sanctions. Elle rappelle également que l'appréciation de ces critères s'effectue par le juge lui-même<sup>137</sup>. Le constat concernant l'appréciation du lien temporel est que les juridictions belges ont tendance à retenir « d'une part la date de la condamnation pénale définitive et d'autre part la date comprise entre l'envoi de l'avis de rectification et la prise de décision directoriale »<sup>138</sup>.

<sup>134</sup> M. BONNEURE, et M. GOSSIAUX, *op. cit.*, p. 533.

<sup>135</sup> E. CECI, P. MAUFORT, et S. SCARNÀ, *op. cit.*, p. 234. ; F. ROGGEN, *op. cit.*, p.23 et 24.

<sup>136</sup> E. CECI, P. MAUFORT, et S. SCARNÀ, *op. cit.*, p. 196.

<sup>137</sup> Cass. 21 avril 2022, *Cour. fisc.*, liv. 8, p. 191-193.

<sup>138</sup> A. CUVELIER, *op. cit.*, p. 202.

Un peu plus tard, dans un arrêt du 17 novembre 2022, la Cour constitutionnelle s'était prononcée sur la possible violation du principe d'égalité non-discrimination par les articles 444 et 445 du C.I.R92, ce qu'elle a réfuté<sup>139</sup>. On comprend donc que nos juridictions ont fait le nécessaire pour intégrer la jurisprudence européenne au sein de nos juridictions. Ce faisant, il y a lieu de faire le pont entre cette évolution jurisprudentielle et l'adoption de la loi *Una via bis* qui sont indubitablement liées<sup>140</sup>.

Depuis l'arrêt *A et B c. Norvège*, les juridictions sont plus enclines à admettre une identité des faits entre deux procédures. Concernant la composante *idem* du principe, deux courants jurisprudentiels coexistent. La première position voulant que l'infraction fiscale soit considérée comme étant le « dernier maillon d'une chaîne initié par les faits pénaux », faisant partie d'un tout cohérent. La seconde position « distingue les faits si l'infraction pénale génère un avantage patrimonial distinct et une raison d'être distincte de l'infraction fiscale »<sup>141</sup>.

Les premiers arrêts faisant application de la nouvelle loi *Una via bis* ont permis de confirmer l'application immédiate de l'article 4 *bis* du TPCP à partir du 1er janvier 2020. L'action autonome étant une « action agressive » visant à obtenir une garantie, le tribunal correctionnel de Liège a estimé que l'action devait faire l'objet d'une requête conformément à l'article 813 du Code judiciaire. Les premiers arrêts ont également permis de démontrer l'importance pour le juge pénal d'appliquer le principe de proportionnalité lorsqu'il applique ces sanctions afin d'éviter toute violation du principe *non bis in idem*. Dans un arrêt du 5 novembre 2020<sup>142</sup>, le tribunal correctionnel de Liège avait pris en considération « la circonstance qu'aucune sanction administrative n'avait été enrôlée ou mise à charge du prévenu par l'administration fiscale », afin d'établir une peine respectant le principe de proportionnalité et donc conforme au principe *non bis in idem*. Dans d'autres arrêts, le tribunal correctionnel de Liège a eu égard au montant des amendes proportionnel et aux accroissements d'impôts initialement établis par l'administration pour établir une sanction pénale proportionnelle<sup>143</sup>.

Dans un arrêt du 26 octobre rendu par la 14<sup>ème</sup> chambre du tribunal correctionnel, le juge a également admis avoir pris en compte « les effets de la solidarité fiscale prévue à l'article 458

---

<sup>139</sup> C.C., 17 novembre 2022, n° 149/2022.

<sup>140</sup> E. CECI, P. MAUFORT, et S. SCARNÀ, *op. cit.*, p. 204.

<sup>141</sup> A. CUVELIER, *op. cit.*, p. 203.

<sup>142</sup> Corr. Liège (18ème Ch.), 5 novembre 2020, *R.G.C.F.P.*, 2021, p. 286 et s.

<sup>143</sup> Corr. Liège (18ème Ch. L), 3 février 2022, rôle 21L00708, n° jugement 2022/314. ; Corr. Liège (18ème Ch. L), 24 février 2022, rôle 19L002277, n° jugement 2022/564. ; Corr. Liège (18ème Ch. L), 24 mars 2022, rôle 21L002795, n° jugement 2022/903.



du C.I.R.92, pour établir une sanction proportionnelle<sup>144</sup>», ainsi que « le montant des accroissements d'impôts réclamés par l'État belge dans sa demande incidente volontaire<sup>145</sup>».

## .2.2 L'application de la procédure d'action autonome

Une controverse tournait concernant le caractère obligatoire de l'article 4 *bis* du TPCP consistant à savoir si l'administration fiscale devait engager des poursuites administratives ou recourir à l'article 4 *bis* du TPCP, si à l'issue de la procédure de concertation, le parquet décidait d'intenter l'action publique. Dans l'arrêt du 5 novembre 2020, le tribunal correctionnel de Liège avait répondu à cette controverse en confirmant le caractère obligatoire de l'article 4 *bis* du TPCP. Pour ce faire, il s'était inspiré d'une lecture à contrario du commentaire de l'article 3 des travaux préparatoires de la loi, selon lequel : « la volonté du législateur serait que l'administration fiscale ne poursuive pas la procédure administrative si le parquet a décidé d'exercer l'action publique »<sup>146</sup>. Cette interprétation a été vivement critiquée ; bien que cela soit souhaitable, l'article 4 *bis* n'empêche pas l'administration de mener la procédure administrative en parallèle. Dans les faits, on remarquera même que l'exercice de l'action autonome par l'administration ne met pas fin au recours administratif. Cependant, de l'autre côté de la frontière linguistique, la Cour d'appel de Gand a lu l'article 4 *bis* du TPCP comme n'imposant pas à l'administration de faire usage de l'action autonome.

Concernant la possibilité pour l'administration fiscale d'exercer l'action autonome lorsqu'elle dispose déjà d'un titre exécutoire, le tribunal correctionnel de Bruges<sup>147</sup> avait estimé que l'administration jouissait déjà d'un titre exécutoire et que, dès lors, il n'y avait pas lieu de demander l'exécution de ce titre devant le juge correctionnel sur base de l'article 4 *bis* du TPCP. On s'est demandé si une telle position ne heurtait pas le législateur, sachant que l'article 4 *bis* al. 2 TPCP « prévoit que l'action fiscale pendante devait être clôturée et poursuivie au pénal. Ce qui implique nécessairement un titre exécutoire ». Le tribunal correctionnel de Liège a lui émis une solution beaucoup plus modérée : il estime que si l'administration détient déjà un titre exécutoire, elle ne peut plus en réclamer un devant le tribunal, mais sa demande pourrait être introduite dans le cadre de l'action autonome afin de viser d'autres montants que ceux relatifs aux impôts enrôlés. À contrario, en l'absence de titre

---

<sup>144</sup> Corr. Marche-en-Famenne (14ème Ch. L), 26 octobre 2022, rôle 12M002878, n° jugement 2022/212.

<sup>145</sup> Corr. Marche-en-Famenne (14ème Ch. L), 26 octobre 2022, rôle 12M002878, n° jugement 2022/212.

<sup>146</sup> Corr. Liège (18ème ch.), 5 novembre 2020, *R.G.C.F.P.*, 2021, p. 293.

<sup>147</sup> W. DEFOOR, « l'État belge peut-il réclamer à un contribuable le paiement d'impôts éludés en se constituant partie civile dans le cadre d'une procédure pénale, alors que ces impôts font déjà l'objet d'une procédure civile (fiscale) ? note sous Trib. Corr. Flandre occidentale, division Bruges, 22 septembre 2021 », *Cour. fisc.*, 2021, liv. 16, p. 436 et s.

exécutoire, le juge admet la demande de l'administration dans le cadre de son action autonome. À noter qu'à ce stade, l'administration fiscale n'a pas la possibilité d'intervenir dans la procédure pénale en se constituant partie civile en vue de réclamer l'impôt sur base d'une infraction de droit commun<sup>148</sup>.

L'efficacité du régime instauré par la loi *Una via bis* dépendra en réalité de la qualité de communication entre les deux intervenants à savoir le juge répressif et l'administration. Or, certains auteurs craignent que l'article 29 *bis* du CICr ne soit pas correctement pris en compte et que des sanctions administratives à caractère pénal soient infligées par l'administration pour des faits ayant déjà subi une décision définitive. Ce faisant, le second juge devra tenir compte du principe *non bis in idem*<sup>149</sup>.

## CONCLUSION

En conclusion, nous avons au cours de cet exposé effectué une étude détaillée du principe *non bis in idem*, de son implication en matière fiscale et de la place de l'administration fiscale dans le cadre du procès pénal.

Pour ce faire, nous avons d'abord rappelé l'historique du principe *non bis in idem* et son évolution depuis son introduction dans la jurisprudence européenne à la loi *Una via bis*. Nous avons ensuite abordé de manière plus approfondie la nouvelle loi *Una via bis* ; les enjeux et les apports de la loi. En dernier lieu, nous avons effectué un bilan du régime *Una via bis*, en relevant les points positifs ainsi que les obstacles subsistant à l'introduction de la nouvelle loi *Una via bis*.

Notre question de recherche était de déterminer *si le nouveau régime non bis in idem est pertinent et efficace, et si la loi Una via bis » respecte effectivement le prescrit de l'arrêt A et B contre Norvège rendu par la Cour européenne des droits de l'homme ?*

Nous pouvons en effet confirmer que la nouvelle loi a pris soin de faire une application méticuleuse de la jurisprudence européenne à propos du principe *non bis in idem* et de tenir compte des critiques émises sous l'ancienne loi *Una via* du 20 septembre 2012.

---

<sup>148</sup>A. VERHEYLESOONE, *op. cit.*, p. 104.

<sup>149</sup>A. CUVELIER, *op. cit.*, p. 203.

En effet, le nouveau régime a permis d'apporter des solutions concrètes au niveau procédural afin de lutter contre les doubles poursuites, en renforçant la procédure de concertation (par l'instauration de MOTEMS, et en permettant à l'administration de consulter le dossier au pénal). La loi a également permis de simplifier la procédure de dénonciation en n'imposant plus la demande d'autorisation en amont du conseiller général dans certains cas de fraudes fiscales. La nouvelle loi a également permis d'instaurer la procédure d'action autonome permettant à l'administration (article 4 *bis* TPCP) de réclamer le paiement des impôts additionnels et autres amendes administratives.

Cependant, le nouveau régime ne permet pas encore de lutter concrètement contre la fraude fiscale grave. Un flou dans la loi laissant place à de l'insécurité juridique subsiste concernant la définition de « la fraude fiscale grave ».

Des difficultés sont également encore présentes quant à :

- La correcte application de la procédure de concertation dès lors qu'il n'y a pas de sanctions en cas de non-respect de cette procédure,
- La possibilité pour l'administration de faire application de l'article 4 *bis* TPCP *in concreto*,
- L'application de sanctions proportionnelles par le juge, tenant compte d'une certaine marge de manœuvre,
- La connaissance technique requise des acteurs de la procédure en matière pénale et fiscale.
- Le respect des règles du procès équitable pour le contribuable

Le législateur a encore « du chemin » avant d'arriver à une législation sans faille assurant la protection du contribuable et la lutte renforcée contre la fraude fiscale. À cet effet, il peut d'ores et déjà :

- Apporter des clarifications quant à l'interprétation de la notion de fraude fiscale grave
- Assortir le mécanisme de concertation de sanctions afin de garantir son effectivité
- Persister dans l'intégration du contentieux fiscal au sein du procès pénal en introduisant des acteurs compétents dans chaque matière à la procédure.

En espérant que le législateur n'ait plus à se répéter une *deuxième fois*...

# Bibliographie

## Législation

### - *Législation européenne et internationale*

Protocole n°7 additionnel à la Convention de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales, sur les sur les privilèges et immunités de l'Union Européenne, JO C 326 du 26.10.2012 fait à Strasbourg le 22 novembre 1984, Article 4.1.

Pacte international relatif aux droits civils et politiques, fait à New York le 19 décembre 1966, approuvé par la loi du 15 mai 1981, article 14.7.

Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, *J.O.U.E.*, 17 décembre 2007, C. 306/1, article 50.

Convention d'application de l'accord 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.*, L239, du 22 septembre 2000, article 54.

### - *Législation belge*

Code d'instruction criminelle, *M.B.*, 27 novembre 1808, articles 4, 4 bis, 29 et 29 bis.

Code des Impôts sur les revenus 1992 coordonné par l'arrêté royal du 10 avril 1992 portant coordination des dispositions légales relatives aux impôts sur les revenus, et confirmé par la loi du 12 juin 1992, *M.B.*, 13 septembre 1993.

Arrêté royal du 9 février 2020 portant exécution de l'article 29 §4 al. 1<sup>er</sup> du Code d'Instruction criminelle, *M.B.*, 24 février 2020.

*Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. Ord. 2018-2019, n° 54-3515/001.

*Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 2018-2019, n° 54-3515/005.

Rapport du 31 octobre 2017 fait au nom de la commission spéciale « Les Panama Papers et la fraude fiscale internationale », *Doc. parl.*, 54-2749/001.

## Doctrine

BONNEURE, M. et GOSSIAUX, M., « Aspects particuliers de la procédure fiscale et pénale en matière de fraude fiscale », *RPS-TRV*, 2023/7, p. 527-537.

CECI, E., MAUFORT, P., et SCARNÀ, S., « Section 2 - Le principe ne bis in idem en droit fiscal : notion et évolutions jurisprudentielles » in *Droit pénal fiscal en (r)évolution*, 1<sup>er</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2023, p. 170-209.

COLLIN, J.-P., FRANCE, E.-R., ROGGEN, F., et SPREUTELS, J., « Section 2. - La procédure en matière pénale fiscale » in *Droit pénal des affaires*, 2<sup>e</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2021, p. 1205-1289.

CUVELIER, A., « L'application du principe non bis in idem par les juridictions belges : examen de jurisprudence 2014-2020 », *R.G.C.F.*, 2021/3-4, p. 189-203.

GARIN, A., « Non bis in idem et Convention européenne des droits de l'homme – Du nébuleux au clair obscur : état des lieux d'un principe ambivalent », *Rev. Tr.dr. h.*, 106/2016, p. 395-432.

FALQUE, G., et MICHIELS, O., « Le principe non bis in idem : quand le droit belge intègre les soubresauts du droit européen », *CUP*, n°194, *Anthemis*, 2019, p. 325-375.

JANSSENS, K., note sous Anvers 20 mars 2018, R.G. n° 2016/AR/1738, « BTW-boete van 200% en belastingverhoging van 200% kan, indanks "non bis in idem" », *Fisc. act.*, 2018, p. 1-3.

DEFOOR, W., note sous Trib. Corr. Flandre occidentale, division Bruges, 22 septembre 2021, « l'Etat belge peut-il réclamer à un contribuable le paiement d'impôts éludés en se constituant partie civile dans le cadre d'une procédure pénale, alors que ces impôts font déjà l'objet d'une procédure civile (fiscale) », *Cour. fisc.*, 2021, liv. 16, p. 436 et s.

DE KOSTER, P., « Le principe « Non bis in idem » : de la révolution à l'intégration : cinq ans après l'arrêt Sergueï Zolotoukhine ? », *Rev. dr. pén. entr.*, 2015/1, p. 3-19.

KRENC, F., « Non bis in idem: la grande chambre de la Cour européenne des droits de l'homme entend mettre fin à la cacophonie! », *Rev. dr. pén. entr.*, 2009/4, p. 335-340.

LAGASSE, P., « L'arrêt *A et B contre Norvège* : entre continuité et évolution quant au principe *non bis in idem* », *J.T.*, 2018/6, n° 6718, p. 109-116.

MEEÛS, F.-S., et TRAVERSA, E., « IX.6. - Sanctions fiscales face au principe non bis in idem » in *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, 1<sup>e</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 589-605.

MICHIELS, O., « Le cumul de sanctions : Le principe *non bis in idem* à l'aune de la jurisprudence de la Cour de justice et de la Cour européenne des droits de l'homme », in *L'Europe au présent ! Liber Amicorum Melchior Wathelet*, Bruxelles, Bruylant, 2018, p. 557-560.

MORIS, M., « L'application du principe non bis in idem en droit fiscal belge », *R.G.C.F.*, 2022/3-4, p. 187-202.

PACE, X., « La procédure de répression de la fraude fiscale depuis la réforme de 2019 », *R.G.C.F.*, 2021/3-4, p. 205-218.

ROGGEN, F., L'application du principe général du droit « non bis in idem » en droit pénal fiscal et l'exercice de l'action civile du fisc devant la justice répressive en cas de fraude fiscale, depuis le 1er janvier 2020, *R.G.F.C.P.*, p. 5-24.

SCARNÀ, S., note sous Cass., 13 novembre 2019, « La constitution, de partie civile de l'Etat belge en matière fiscale : l'application des nouvelles dispositions rejetées par la Cour de Cassation », *Rev Dr. Pén. Entr.*, 2020/2, p. 157-162.

SCARNÀ, S., « La violation du principe général de droit non bis in idem en matière pénale fiscale : de l'évolution de la jurisprudence européenne au nouveau régime *una via (bis)* », *Rev. dr. pén. entr.*, 2020/1, p. 17-20.

SCARNÀ, S., « Una Via bis : l'arrêté royal d'exécution sur la fraude fiscale grave : un coup d'épée dans l'eau ? », *Rev. dr. pén. entr.*, 2020/2, p. 193.

VAN BRUSTEM, E., note sous Cass., 13 novembre 2019, R.G. n° P.19.0267.F, *R.D.P.C.*, 2021, liv. 1, p. 67.

VERHEYLESORNE, A., « Actualités en droit pénal fiscal ». Premiers regards sur l'application de l'article 4bis du titre préliminaire du Code de procédure pénale par les juridictions correctionnelles », *R.G.C.F.*, 2023/2, p. 89-121.

### Jurisprudence

#### - *Jurisprudence européenne*

Cour. eur. D.H., 8 juin 1976, *Enge c. Nederland*, n°5100/71, 5101/71, 5012/71, 5354/72, 5370/72.

Cour eur. D.H., *Gradinger c. Autriche*, 23 octobre 1995, n° 15963/90.

Cour eur. D.H., *Oliveira c. Suisse*, 30 juillet 1998, n° 25711/94.

Cour eur. D.H., *Franz Fischer c. Autriche*, 29 mai 2001, n° 37950/97.

Cour eur. D.H., *Göktan c. France*, 2 juillet 2002, n° 33402/96.

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

Cour eur. D.H., 10 février 2009, *Sergueï Zolotoukhine c. Russie*, n° 4938/03.

Cour eur. D.H., 15 novembre 2016, *A et B c. Norvège*, n°24130/11 et n° 29758/11, pt126.

Cour eur. D.H., 18 mai 2017, *Johanesson et autres c. Islande*, n° 22007/11.

CJUE, 5 juin 2012, *Prokurator Generalny contre Łukasz Marcin Bonda*, n° C-489/10.

CJUE, *Aklagaren c. Hans Akerberg Fransson*, 26 février 2013, aff. C-617/10.

CJUE(4e ch.), 5 avril 2017, C-217/15 et C-350/15, *RPS-TRV*, 2017/8, p. 1034.

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

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

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

#### - *Jurisprudence belge*

C.C., 3 avril 2014, n° 61/2014.

Cass., 12 décembre 2014, *Pas.*, 2014, p. 2897.

Cass., 10 novembre 2015, *Pas.*, 2015, I, p. 2563, n°665, R.G. n° P.14.1257. N.

Cass., 24 mai 2016, *Pas.*, 2016, I, p. 1171, n° 341, R.G. n° P.15.1559.N.

Cass., 22 novembre 2018, *J.L.M.B.*, 2019, p. 1448.

Cass., 13 novembre 2019, *Pas.*, 2019/13, p. 56-57.

Cass. 21 avril 2022, *Cour. fisc.*, liv. 8, p. 191-193.

Anvers, 3 juin 2014, R.G. n° 2013 /AR/915. ; Bruxelles, 13 juin 2014, R.G. n° 2011/AR/1470.

Anvers 24 janvier 2017, R.G. n° 2012/AR/1592.

Anvers 14 février 2017, R.G. n° 2014/AR/768.

Corr. Liège (18ème Ch.), 5 novembre 2020, *R.G.C.F.P.*, 2021, p. 286 et s.

Corr. Liège (18ème Ch. L), 3 février 2022, rôle 21L00708, n° jugement 2022/314.

Corr. Liège (18ème Ch. L), 24 février 2022, rôle 19L002277, n° jugement 2022/564.

Corr. Liège (18ème Ch. L), 24 mars 2022, rôle 21L002795, n° jugement 2022/903.

Corr. Marche-en-Famenne (14ème Ch. L), 26 octobre 2022, rôle 12M002878, n° jugement 2022/212.