



Direction générale Bibliothèque,
Recherche et Documentation

NOTE DE RECHERCHE

Cumul des sanctions administratives et pénales et principe *ne bis in idem*

[...]

Objet: [...] Examen de l'application, dans les États membres, du principe *ne bis in idem* dans le cas d'un cumul de sanctions administratives, en particulier fiscales, et de sanctions pénales, et jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme relative à cette question

[...]

Mars 2017

[...]

SYNTHÈSE

I. INTRODUCTION

1. La présente note de recherche [...] port[e] sur l'application, dans le droit de certains États membres², du principe *ne bis in idem* dans le cas d'un cumul, d'une part, de sanctions³ administratives, en particulier fiscales, et d'autre part, de sanctions pénales, et sur la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme (ci-après la "Cour EDH") relative à cette question.
2. [L]e point de départ pour traiter la problématique réside dans l'étude de la jurisprudence de la Cour EDH. En effet, c'est dans cette dernière que le principe *ne bis in idem*, consacré par l'article 4, paragraphe 1, du Protocole n° 7 à la Convention de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales (ci-après la "CEDH")⁴, a connu une extension importante de sa portée. À cet égard, si le champ d'application de ce principe était traditionnellement limité au droit pénal au sens strict, la jurisprudence de la Cour EDH a principalement conduit à en étendre l'application aux situations de cumul de sanctions pénales et de sanctions administratives.

¹ [...]

² [...]

³ Par souci de simplification, le terme "sanctions" est employé pour identifier les mesures appliquées dans les droits nationaux à la suite d'une procédure administrative ou pénale, indépendamment des dénominations très variées existant dans les États membres.

⁴ En vertu de cette disposition, "[n]ul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même État en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de cet État".

3. Cependant, il ressort de l'étude que les États membres adoptent quant à eux des approches différentes de celle retenue par la Cour EDH. Cela est en partie dû au fait que la conception du principe *ne bis in idem* diffère d'un État à l'autre.
4. Dans ce contexte, dans un souci de couvrir les solutions nationales pertinentes qui auraient la même fonction que ce principe mais ne relèveraient pas de son champ d'application selon la lecture nationale *stricto sensu*, il est apparu pertinent d'élargir la portée de la recherche menée aux fins de l'établissement de la présente note. En effet, devraient également être inclus tous les mécanismes nationaux prévoyant l'application consécutive de sanctions administratives, en particulier fiscales, et de sanctions pénales, en réponse à un même comportement, quel que soit le principe qu'ils visent à mettre en œuvre.
5. Compte tenu de ces différences d'approche, il convient de présenter, en premier lieu, la façon dont la Cour EDH envisage l'application du principe *ne bis in idem* aux situations de cumul de sanctions administratives et pénales (II.), et en second lieu, les solutions adoptées au niveau national à ce sujet (III.).

II. LE PRINCIPE *NE BIS IN IDEM* DANS LA JURISPRUDENCE DE LA COUR EDH

6. Il ressort de la jurisprudence de la Cour EDH qu'il y a violation du principe *ne bis in idem* lorsque les conditions suivantes sont remplies:
 - 1) l'existence de deux procédures à caractère pénal au sens de la CEDH;
 - 2) l'identité des infractions poursuivies (notion d'*idem*);
 - 3) l'existence d'une décision définitive;
 - 4) la répétition des poursuites (notion de *bis*).

A. L'EXISTENCE DE DEUX PROCÉDURES À CARACTÈRE PÉNAL AU SENS DE LA CEDH

7. En ce qui concerne la première condition, à savoir le caractère pénal des procédures, la Cour EDH s'appuie sur trois critères dégagés dans sa jurisprudence, lesquels n'ont pas la même valeur; alors que le premier n'est qu'indicatif, les deux autres sont décisifs:
- la qualification juridique de l'infraction en droit interne;
 - la nature de l'infraction;
 - la sévérité de la peine encourue.
8. En suivant une interprétation large et autonome de cette notion de "caractère pénal", la Cour EDH a pu qualifier de pénales des procédures à l'issue desquelles des sanctions fiscales, telles qu'un supplément ou une majoration d'impôt, étaient infligées. A contrario, les procédures fiscales visant purement le recouvrement de l'intégralité de l'impôt, sans qu'une majoration soit appliquée, ont été jugées comme étant de nature administrative ou fiscale et non pénale. Cependant, la ligne de démarcation entre les procédures visant la pure réparation pécuniaire et celles de caractère punitif et dissuasif demeure très fine.

B. L'IDENTITÉ DES INFRACTIONS POURSUIVIES (NOTION D'IDEM)

9. Pour conclure à l'identité des infractions en cause, depuis l'arrêt *Zolotoukhine*⁵, il semble que la Cour EDH concentre son examen sur les seuls faits à l'origine des deux procédures, indépendamment de leur qualification juridique, qui peut être différente dans ces deux procédures. La juridiction strasbourgeoise a pu préciser à ce sujet que les deux procédures en cause doivent se rapporter à "un ensemble de

⁵ Arrêt *Sergueï Zolotoukhine c. Russie* [GC], 10 février 2009, n° 14939/03.

circonstances factuelles concrètes indissociablement liées entre elles dans le temps et dans l'espace".

C. L'EXISTENCE D'UNE DÉCISION DÉFINITIVE

10. Quant à la troisième condition, résidant dans l'existence d'une décision devenue définitive, la jurisprudence de la Cour EDH requiert l'existence d'une décision irrévocable.

D. LA RÉPÉTITION DES POURSUITES (NOTION DE *BIS*)

11. Enfin, concernant la quatrième et dernière condition, à savoir la répétition des procédures, il peut être relevé que la Cour EDH considérait traditionnellement que le simple fait que la personne ait subi une nouvelle poursuite pour les mêmes faits malgré l'existence d'une décision définitive pouvait suffire pour constater une violation du principe *ne bis in idem*. Dans sa jurisprudence relative à cette condition, peu importait que la procédure administrative précède ou suive la procédure pénale, que la sanction infligée dans la première procédure soit déduite de celle enjointe à l'issue de la seconde ou encore que l'accusé soit relaxé à la fin de la seconde procédure.
12. Dans l'arrêt *A et B c. Norvège*, après avoir dressé un bilan de sa jurisprudence en matière de procédures mixtes⁶, la Cour EDH a apporté un tempérament audit constat de violation du principe. Par cet arrêt, elle admet la possibilité pour les États de réprimer par le biais de procédures mixtes, administratives et pénales, certains comportements lorsqu'il existe un "lien matériel et temporel suffisamment étroit" entre les deux procédures concernées. La juridiction strasbourgeoise considère alors qu'il serait artificiel d'y voir une répétition des poursuites, jugeant qu'il s'agit plutôt

⁶ Les procédures "mixtes" ou "parallèles" désignent les procédures mêlant sanctions administratives et sanctions pénales, infligées par des autorités différentes, en réponse à un même comportement. La notion de "procédures mixtes" est notamment employée dans la jurisprudence de la Cour EDH. Voir par exemple cet arrêt *A et B c. Norvège* [GC], 15 novembre 2016, n^{os} 24130/11 et 29758/11, § 108 et suiv.

d'une combinaison de procédures formant un tout intégré et cohérent. Les juges de Strasbourg ont pu préciser, s'agissant du lien temporel, qu'il n'était cependant pas nécessaire que les deux procédures soient menées simultanément. Concernant l'exigence d'un lien matériel étroit, la Cour EDH a fourni quatre éléments permettant de l'identifier:

- 1) la complémentarité des buts visés par les procédures;
- 2) la prévisibilité de la mixité des procédures pour la personne concernée;
- 3) l'interaction entre les différentes autorités compétentes dans la mise en œuvre des procédures;
- 4) le respect de l'exigence de proportionnalité dans la fixation du quantum global des peines.

13. Quant à eux, les États membres couverts par la présente note n'abordent pas de façon uniforme la problématique du cumul de sanctions administratives et pénales.

III. CUMUL DE SANCTIONS AU NIVEAU NATIONAL

14. Au niveau national, dans les huit ordres juridiques étudiés, la problématique de l'admissibilité d'un cumul des sanctions prévues par deux branches différentes du droit, à savoir les branches pénale et administrative, est bien présente. Très souvent, la façon de l'aborder diffère cependant de celle suivie par la Cour EDH. Plusieurs raisons motivent cette divergence.

15. Il convient à titre liminaire de préciser que parmi les huit États membres couverts par la présente note de recherche, quatre ne sont pas, ou ne se considèrent pas liés par l'article 4 du Protocole n° 7 à la CEDH (**l'Allemagne, le Royaume-Uni** n'ayant

pas signé et/ou ratifié ce Protocole, ainsi que **la France** et **l'Italie**⁷, ces deux États ayant déposé des réserves ou des déclarations limitant le champ d'application du principe *ne bis in idem* aux procédures pénales telles que définies par leur droit national). Il existe ainsi des différences substantielles entre les États membres au niveau de ce seul cadre juridique.

16. En outre, si tous les États membres sont liés par l'article 50 de la Charte⁸ – lequel consacre le même principe – et par l'interprétation qui en est faite par la Cour de justice dans l'arrêt *Åkerberg Fransson*, néanmoins, vu l'article 51 de la Charte, le champ d'application de ce principe est restreint aux situations de mise en œuvre du droit de l'Union et n'englobe dès lors pas non plus toutes les situations de cumul des sanctions pertinentes du point de vue de l'objet de la présente note de recherche.
17. Par ailleurs, le principe *ne bis in idem*, en tant que tel, est certes bien reconnu, quelle que soit sa dénomination⁹, dans tous les États membres faisant l'objet de l'analyse. Ses sources peuvent à cet égard être différentes. Il peut être consacré soit expressément dans la Constitution (**Allemagne**, **Hongrie**), soit déduit de ses dispositions consacrant les principes de l'État de droit ou de légalité (**Pologne**), soit encore, consacré au niveau législatif (**France**, **Italie**) ou par la jurisprudence (**Royaume-Uni**). Toutefois, le champ d'application de ce principe selon les règles nationales peut être différent du champ d'application du principe consacré par l'article 4 du Protocole n° 7 à la CEDH et par l'article 50 de la Charte. En effet, conformément à l'interprétation traditionnelle prévalant au niveau national, ce principe est très souvent considéré comme applicable au sein d'une seule branche de droit, notamment du droit pénal (**Allemagne**, **France**, **Italie**).

⁷ La réserve faite par l'**Italie**, consistant matériellement en une déclaration, a cependant été déclarée invalide par la Cour EDH dans l'arrêt *Grande Stevens et autres c. Italie*, 4 mars 2014, n°s 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18668/10 et 18698/10, § 204 à 211.

⁸ Il convient cependant de faire état du Protocole n° 30 au Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, sur l'application de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne à la Pologne et au Royaume-Uni.

⁹ Par exemple, le "*double jeopardy*" du droit du Royaume-Uni correspond à ce même principe.

18. Compte tenu de ce qui précède, ces différences au niveau du cadre juridique sont apparues comme impliquant et justifiant une différence dans l'approche concernant la problématique en cause au niveau national.

A. ORIGINES ET DIVERSITÉ DES RÈGLES APPLICABLES AU CUMUL DE SANCTIONS

19. Dans les États membres, la problématique du cumul de sanctions pénales et administratives est susceptible d'être traitée principalement à deux niveaux, à savoir les niveaux législatif et juridictionnel.

20. Depuis [2012], [et notamment] à la suite de l'arrêt *Åkerberg Fransson*, parmi les ordres juridiques examinés, seule la **Suède** a introduit des modifications substantielles de sa législation nationale, visant à garantir la conformité du droit national aux jurisprudences de la Cour EDH et de la Cour de justice en la matière.

21. En 2012, le législateur **hongrois** a quant à lui introduit des dispositions prévoyant l'exclusion du concours de responsabilités administrative et pénale pour certaines catégories spécifiques d'infractions.

22. Une direction toute à fait différente a été adoptée par le législateur **espagnol** qui, en 2015, a supprimé la référence explicite à l'interdiction d'imposer une sanction administrative à la suite d'une condamnation au pénal.

23. Dans les autres ordres juridiques étudiés, les solutions législatives appliquées sont celles qui existaient antérieurement. À ce sujet, certains législateurs ont prévu de façon explicite des règles applicables au cumul des sanctions. Dans certains États membres, ces règles explicites couvrent toutes les situations de cumul de sanctions fiscales et pénales (**France, Italie**). Dans d'autres États, ces règles explicites ne sont prévues que pour certaines catégories spécifiques d'infractions ou de délits administratifs (**Allemagne**, pour ce qui est du concours entre les condamnations

pénales et les sanctions imposées pour les infractions administratives), ou seulement pour le concours entre les sanctions pénales et les sanctions administratives prévues pour des délits concrets régis dans des lois spécifiques (**Pologne, Royaume-Uni**). Dans la plupart des cas susmentionnés, ces règles comportent des solutions visant à l'exclusion des situations de cumul de sanctions. Dans ce contexte, la solution prévue par l'ordre juridique **français** peut être vue comme exceptionnelle, en ce que cet ordre juridique contient une disposition autorisant expressément le cumul de sanctions.

24. Il est à signaler de surcroît que les juridictions jouent un rôle déterminant en la matière.
25. À cet égard, dans plusieurs États membres, certaines modifications législatives ont été le résultat de la jurisprudence et des décisions jugeant certaines solutions inconstitutionnelles (en **Pologne**, mais seulement en ce qui concerne certains délits administratifs, en **Suède**, où cette jurisprudence a mené à la modification de la totalité du système).
26. Dans leur jurisprudence relative à cette problématique, si certaines juridictions nationales se réfèrent au principe *ne bis in idem*, d'autres emploient d'autres principes. Dans certains ordres juridiques, le principe de proportionnalité peut constituer un critère primordial utilisé à la place du principe *ne bis in idem*, lorsque ce dernier n'est pas applicable en la matière (**Allemagne**), ou bien un critère secondaire utilisé parallèlement au principe *ne bis in idem* (**Pologne**). En vertu de la récente loi **suédoise**¹⁰, le principe de proportionnalité sera applicable au cumul de sanctions imposées dans le cadre d'une seule procédure. En **France**, c'est le principe de nécessité des délits et des peines qui est utilisé par les juges pour apprécier le cumul des sanctions.

¹⁰ Loi (2015:632).

27. Il ressort de l'étude que les questions relatives à l'application du principe *ne bis in idem* en tant que tel aux situations de cumul de sanctions pénales et administratives, apparaissent, à des degrés divers, dans la jurisprudence des juridictions **espagnoles, italiennes, polonaises et suédoises**.

B. MISE EN ŒUVRE, AU NIVEAU NATIONAL, DES RÈGLES APPLICABLES AU CUMUL DES SANCTIONS

28. Quelle que soit l'approche retenue par les législateurs et les juridictions au niveau national, la problématique en cause comporte deux volets: l'un est procédural et l'autre est matériel. Alors que le premier est relatif à la question de l'admissibilité des procédures différentes en cas de concours de règles de responsabilité et à la possibilité d'engager ou de continuer une procédure après la clôture d'une première, le second concerne la question de l'admissibilité et des conditions d'imposition de la seconde sanction après l'imposition de la première.

1. DIMENSION PROCÉDURALE

29. Quant au volet procédural, si la solution traditionnellement admise dans les États membres est celle du principe d'autonomie et d'indépendance entre les procédures administratives et pénales, il peut cependant être relevé que ce principe connaît de plus en plus d'exceptions. Sur ce volet procédural, quatre groupes d'États membres pourraient être distingués.

30. Ainsi, premièrement, certains États membres suivent l'approche autonomiste, prévoyant que le déclenchement d'une procédure pénale n'a aucune incidence sur le déroulement de la procédure administrative ou vice-versa (**Allemagne, France**).

31. Deuxièmement, d'autres États membres, tout en suivant également cette approche traditionnelle, lui apportent cependant des atténuations pour un certain nombre d'infractions, en prévoyant une suspension ou une interdiction de la seconde procédure (**Hongrie, Pologne, Royaume-Uni**).

32. Troisièmement, dans d'autres États membres existent des règles concrètes prévoyant la suspension des procédures administratives à la suite de l'engagement des procédures pénales, que ce soit au cours de la procédure visant l'imposition de la sanction administrative (**Espagne**) ou au stade de l'exécution de la sanction imposée (**Italie**).
33. Dans ces derniers États membres, il semble que l'acquiescement au pénal ne s'oppose pas à l'engagement ou à la continuation d'une procédure administrative ayant pour objet l'imposition d'une sanction fiscale. Or, tant selon l'application traditionnelle du principe *ne bis in idem* au sein d'une même branche de droit que dans la jurisprudence de la Cour EDH, une telle situation constitue une violation dudit principe.
34. Quatrièmement, dans l'un des États membres étudiés, à savoir la **Suède**, le nouveau système, entré en vigueur en 2016, est très novateur. Celui-ci prévoit, en substance, dans certaines hypothèses, le non-engagement de la procédure administrative en matière fiscale dès lors qu'une procédure pénale a été engagée. De plus, lorsque le procureur décide de mettre l'assujetti en accusation, la procédure administrative est définitivement interdite. À l'inverse, le système suédois prévoit l'interdiction de mener la procédure pénale une fois que la sanction fiscale a été infligée. Toutefois, dans le premier cas de figure, la procédure administrative peut être engagée lorsque le procureur décide de ne pas ouvrir la procédure d'instruction ou qu'il la clôture. Enfin, en cas de mise en accusation, le nouveau système oblige le procureur à demander au juge pénal d'imposer, dans le cadre de la procédure pénale, outre la sanction pénale, une sanction administrative.
35. Outre ces éléments relatifs à l'articulation entre les procédures, il peut être relevé que, dans certains États, les autorités administratives sont liées par les constatations factuelles faites dans le cadre de la procédure pénale (**Espagne, France**).

2. DIMENSION MATÉRIELLE

a) REMARQUES LIMINAIRES

36. Le problème de l'admissibilité d'un cumul de sanctions administratives et pénales au niveau matériel apparaît dans les situations dans lesquelles les règles procédurales nationales ne conduisent pas au classement d'une des procédures à la suite de l'engagement ou de la clôture de l'autre.
37. Lorsque tel n'est pas le cas, différentes solutions sont appliquées dans les États membres couverts par l'analyse. En effet, les législations nationales peuvent prévoir expressément que les sanctions seront cumulées, imputées l'une sur l'autre, ou que l'une d'entre elles sera éliminée.
38. Quant au cumul de sanctions pénales et fiscales, il est expressément autorisé en **France**. Toutefois, en application du principe de proportionnalité, lorsque les deux sanctions sont de nature pécuniaire, le juge infligeant la seconde sanction devra limiter le montant de la sanction qu'il inflige en tenant compte de la première sanction.
39. La possibilité d'imputer une sanction sur l'autre n'est quant à elle pas prévue explicitement par les législateurs nationaux dans les ordres juridiques examinés. Toutefois, elle a été consacrée par la jurisprudence **espagnole**. Ainsi, dans le cas où une seconde sanction a été exceptionnellement infligée (la procédure administrative devant en principe être suspendue), la sanction pénale est modulée en prenant en compte la sanction fiscale.
40. Enfin, il convient d'indiquer que la solution visant à l'élimination d'une des deux sanctions imposées est connue du droit **italien**. En effet, pour les cas de figure

relevant du champ d'application du principe de spécialité¹¹, la sanction fiscale est annulée à la suite de l'imposition de la sanction pénale (voir infra, point 46). Une solution similaire peut être trouvée en droit **polonais**, mais son champ d'application est limité à un délit administratif spécifique.

41. Excepté ces cas d'élimination d'une des sanctions, toutes les autres solutions de cumul de sanctions sont susceptibles de donner lieu à un contrôle juridictionnel, au regard du principe *ne bis in idem*, ou au regard d'autres principes ayant une fonction équivalente.

b) APERÇU DES APPROCHES DES JURIDICTIONS NATIONALES

42. Il semble que la problématique du cumul des sanctions prévues par deux branches différentes du droit ne soit pas présente de manière substantielle dans la seule jurisprudence des juridictions **hongroises** et **du Royaume-Uni**.
43. Sur ce terrain, il est à noter qu'en **Allemagne**, en application du principe de proportionnalité, certaines mesures administratives, telles que le supplément pour cause de retard, les intérêts de soustraction, la majoration pour retard de paiement, peuvent être cumulées avec les sanctions pénales. En effet, selon les juridictions **allemandes**, aucune d'entre elles n'a de caractère pénal, étant à l'inverse considérées comme des moyens coercitifs administratifs ou des mesures à caractère essentiellement préventif.
44. S'agissant de **l'Espagne**, à la suite de l'abrogation dans la loi de l'interdiction explicite d'imposer une sanction fiscale à la suite de la condamnation pénale, la situation législative est devenue moins claire. Dans cette situation, c'est le principe

¹¹ Ce principe consiste en substance à appliquer, en cas de concours entre plusieurs dispositions qui règlent un même cas d'espèce, une seule d'entre elles, à savoir celle, comme l'indique la loi italienne, qui présente tous les éléments des autres dispositions en concours, ainsi qu'un élément distinctif dit "élément spécialisant".

de la primauté de la procédure pénale¹² qui semble jouer le rôle primordial dans l'appréciation, par les juridictions, de l'admissibilité d'un cumul des sanctions pénales et administratives.

45. En **France**, bien que la loi autorise expressément la possibilité de cumuler des sanctions fiscales et des sanctions pénales, la jurisprudence a limité la portée de cette autorisation en appréciant ledit cumul à l'aune du principe de proportionnalité, qui se traduit par l'obligation que le montant global des sanctions pécuniaires prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues. Toutefois, très récemment, dans la décision Cahuzac, le Conseil constitutionnel a énoncé que dans cette même matière fiscale, en cas d'insuffisance volontaire de déclaration, le cumul des sanctions fiscales et pénales ne sera admis que pour les cas les plus graves de fraude fiscale, l'interdisant dès lors pour les cas moins graves.
46. En **Italie**, l'application du principe de spécialité¹³ semble pouvoir éliminer le risque de la double sanction. Toutefois, il existe des exemples dans la jurisprudence dans lesquels la juridiction saisie a jugé que ce principe ne s'appliquait pas. Dans ce cas, le cumul de sanctions a dû être apprécié à l'aune du principe *ne bis in idem*. Dans le cadre de cette appréciation, les juridictions italiennes ont considéré que le champ d'application du principe *ne bis in idem* était limité aux procédures pénales *stricto sensu*. Dès lors, selon elles, l'imposition d'une sanction relevant du droit administratif, y compris du droit fiscal, n'a pas eu pour effet la violation du principe en cause, dans la mesure où cette sanction n'est pas considérée comme une sanction pénale.

¹² Ce principe se traduit en substance par l'obligation pour le juge administratif de suspendre la procédure administrative en cas de procédure pénale ayant cours et impliquant les mêmes faits, et par la liaison des autorités administratives aux constatations de fait réalisées lors du procès pénal.

¹³ Voir la note de bas de page n° 11.

47. Quant aux juridictions **polonaises**, la Cour constitutionnelle procède au contrôle de l'admissibilité d'un tel cumul sous l'angle des principes *ne bis in idem* et de proportionnalité. S'agissant du premier, elle semble en principe s'aligner, à quelques exceptions près, sur la jurisprudence de la Cour EDH relative à l'article 4 du Protocole n° 7 à la CEDH. Le critère déterminant pour l'appréciation de l'admissibilité d'un cumul de sanctions est l'évaluation de l'éventuel caractère pénal d'une sanction administrative, déterminé notamment par son caractère répressif. Cependant, la constatation d'un tel caractère de la sanction ne suffit souvent pas pour la qualifier de pénale au sens du principe *ne bis in idem*. En effet, dans certaines décisions, d'autres critères sont appliqués à la suite de la constatation du caractère répressif de la sanction en cause. Appartiennent à ces derniers, entre autres, les arguments relatifs aux fonctions et aux objectifs de chaque sanction ou à leur degré de sévérité.

48. En **Suède**, les juridictions suprêmes semblent avoir suivi de très près les évolutions dans la jurisprudence de la Cour EDH et de la Cour de justice en la matière. Elles y sont même restées fidèles, de sorte qu'à la suite des arrêts des juridictions européennes, elles ont décidé d'admettre la révision d'un grand nombre de décisions dans lesquelles il a pu être considéré que l'imposition de doubles sanctions constituait une violation du principe *ne bis in idem*. Les décisions de ces juridictions suprêmes ont amené le législateur suédois à introduire des modifications substantielles dans l'ordre juridique **suédois**, telles que décrites ci-dessus. Étant donné ces évolutions législatives, ces juridictions auront vraisemblablement un rôle moindre à jouer dans l'application du principe *ne bis in idem*.

C. PRISE EN COMPTE, PAR LES ORDRES JURIDIQUES NATIONAUX, DU CRITÈRE DU
"LIEN MATÉRIEL ET TEMPOREL SUFFISAMMENT ÉTROIT"

49. Compte tenu de la jurisprudence de la Cour EDH dans l'arrêt *A et B c. Norvège*, la recherche effectuée dans le cadre de la préparation de la présente note de recherche n'a pas permis d'identifier, excepté une décision rendue par une juridiction de

première instance en **Italie**, des décisions nationales dans lesquelles l'argument relatif au *lien matériel et temporel suffisamment étroit* entre les procédures serait appliqué. Toutefois, la récente loi **suédoise**¹⁴ permettant de combiner en une seule procédure l'infliction de sanctions fiscales et pénales pourrait être vue comme s'inscrivant dans cette logique.

CONCLUSIONS

50. La jurisprudence abondante de la Cour EDH et l'arrêt *Åkerberg Fransson* de la Cour de justice relatifs à la question du cumul de sanctions administratives, notamment fiscales, et de sanctions pénales s'accompagnent d'une actualité renouvelée du traitement de cette problématique. Les États membres l'envisagent quant à eux de façon diversifiée, notamment au vu du fait que certains d'entre eux ne sont pas liés par l'article 4 du Protocole n° 7 à la CEDH et par l'interprétation large retenue, par la Cour EDH, du champ d'application du principe *ne bis in idem* qui y est consacré.
51. Ce dernier principe n'est d'ailleurs pas le seul critère d'appréciation de l'admissibilité d'une double pénalité, d'autres étant également appliqués, comme notamment le principe de proportionnalité.
52. En ce qui concerne le principe *ne bis in idem*, son interprétation par la Cour EDH semble évoluer, certains critères de son application, comme celui relatif au *lien matériel et temporel suffisamment étroit* paraissant jouer un rôle plus important qu'auparavant.
53. Cette jurisprudence a un impact diversifié dans les États membres appliquant sans réserve l'article 4 du Protocole n° 7 à la CEDH. D'une part, elle a connu un impact très important sur l'ordre juridique **suédois**, dans la mesure où elle a été à l'origine

¹⁴ Loi précitée (2015:632). En autorisant le juge pénal **suédois** à infliger, en plus de la sanction pénale, une éventuelle sanction fiscale, elle crée en quelque sorte un tel lien étroit entre les deux procédures.

de la récente modification substantielle du système d'imposition des sanctions en réponse aux comportements relevant tant de la catégorie des infractions administratives que de celle des infractions pénales. D'autre part, dans d'autres États membres, les législateurs nationaux semblent avoir préféré laisser la décision en la matière aux juridictions nationales.

54. Il ressort de cet aperçu que l'application du principe *ne bis in idem* dans les États membres n'est pas toujours conforme à la jurisprudence de la Cour EDH, les conditions d'application dudit principe pouvant être interprétées différemment au niveau national, notamment en ce qui concerne son champ d'application.
55. La recherche effectuée dans le cadre de la préparation de la présente note de recherche n'a pas permis d'identifier des décisions nationales des plus hautes juridictions dans lesquelles l'argument relatif au *lien matériel et temporel suffisamment étroit* entre les procédures aurait été appliqué.

[...]

DROIT ALLEMAND

1. [...] [Depuis 2012,] [il] n'y a pas eu d'évolutions législatives ou jurisprudentielles notables [...], notamment au regard de l'arrêt de la Cour dans l'affaire Åkerberg Fransson (C-617/10). Il sera également observé que l'Allemagne n'a toujours pas ratifié le protocole n° 7 à la convention EDH.¹
2. Après avoir présenté le principe *ne bis in idem*, tel qu'appliqué en droit allemand (I.), il conviendra d'exposer la possibilité de cumuler plusieurs sanctions en matière fiscale (II.).

I. LE PRINCIPE *NE BIS IN IDEM* EN DROIT ALLEMAND

3. La mise en œuvre du principe *ne bis in idem* présente certaines spécificités quant à sa portée (A.) et répond à des critères d'application bien établis (B.).

A. PORTÉE DU PRINCIPE *NE BIS IN IDEM*

4. Si le principe *ne bis in idem* est expressément consacré par la constitution allemande en matière pénale (1.), il s'applique à toute hypothèse de cumul de sanctions, indépendamment de la qualification juridique de ces dernières (2.).

1. FONDEMENT CONSTITUTIONNEL

5. En vertu de l'article 103, paragraphe 3, de la loi fondamentale (ci-après la "LF"), "nul ne peut être puni plusieurs fois pour le même acte en vertu des lois pénales générales".
6. Cette notion ne vise que les sanctions pénales au sens strict (*Kriminalstrafe*), à l'exclusion des sanctions d'ordre professionnel (*Berufsstrafrecht*), des sanctions disciplinaires (*Disziplinarrecht*) et des infractions dites administratives, uniquement

¹ Il ressort d'un rapport du gouvernement fédéral de mai 2015 que celui-ci examine toujours la possibilité d'une ratification, en suivant plus particulièrement la jurisprudence de la Cour EDH relative à la relation entre sanctions administratives et procédures pénales au regard de l'article 4 du protocole n° 7, voir *Bericht der Bundesregierung zum Stand der Unterzeichnung und Ratifizierung europäischer Abkommen und Konventionen durch die Bundesrepublik Deutschland für den Zeitraum März 2013 bis Februar 2015*, BT-Drs. 18/4881, 4 mai 2015, p. 6, disponible sous le lien suivant: <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/18/048/1804881.pdf>.

passibles d'amendes (*Ordnungswidrigkeiten*).² Ceci vaut également pour les mesures d'amendement et de prévention, prononcées dans le cadre d'une condamnation pénale (*Maßregeln der Besserung und Sicherung*).³ Il en va de même des sanctions administratives au sens strict, prises à titre préventif dans le contexte d'une sanction pénale⁴ ou à titre coercitif afin d'inciter l'intéressé à adopter un certain comportement⁵.

7. Ainsi, l'article 103, paragraphe 3, de la LF ne vise pas à interdire de manière générale l'infliction de plusieurs sanctions pour un seul et même acte, mais elle s'oppose uniquement à une double répression des mêmes faits sur le plan strictement pénal.⁶ Nonobstant cette disposition, et eu égard à la diversité de leurs missions, les pouvoirs publics sont donc en principe libres de prévoir cumulativement différents types de mesures à appliquer à un seul ensemble factuel. Autrement dit, les fonctions régulatrices, préventives et répressives de la puissance publique impliquent la faculté de celle-ci de pouvoir adopter, face à une situation donnée, des mesures différentes et poursuivant des objectifs différents, prises, le cas échéant, par des autorités différentes.⁷
8. La sanction pénale au sens de l'article 103, paragraphe 3, de la LF est comprise comme la réprobation, par les pouvoirs publics, d'un certain comportement, dans la mesure où celui-ci enfreint l'ordre juridique et que cette réprobation est constatée

² S'agissant de ces exceptions, voir *Bundesverfassungsgericht* (Cour constitutionnelle fédérale), ordonnances du 9 novembre 1976 – 2 BvL 1/76, point 24, et du 2 mai 1967 – BvL 1/66, points 40 et suiv. La question de l'exclusion des infractions administratives ne fait pas l'unanimité au sein de la jurisprudence allemande, voir *Bundesgerichtshof* (Cour fédérale de justice), ordonnances du 26 février 2013 – KRB 20/12, points 20 et suiv., et du 17 décembre 1970 – KRB 1/70, point 15. Dans la mesure où de nombreuses infractions pénales ont fait, au cours des dernières décennies, l'objet d'une dépénalisation les érigeant en infractions administratives, leur exclusion du champ d'application de l'article 103, paragraphe 3, de la LF fait également l'objet de certaines critiques doctrinales, voir Schulze-Fielitz, in Dreier (dir.), *Grundgesetz Kommentar*, tome III, Mohr Siebeck, 2^{ème} éd. 2008, Art. 103 III, point 21.

³ *Bundesverfassungsgericht*, ordonnance du 27 septembre 1995 – 2 BvR 1734/90, point 18 (détention préventive). Il s'agit de mesures adoptées sur la base d'un pronostic de dangerosité, indépendamment de la faute pénale de l'intéressé.

⁴ *Bundesverfassungsgericht*, ordonnance du 18 novembre 1966 – 1 BvR 173/63, points 16 et suiv. (refus de l'administration d'octroyer un permis de conduire suite au retrait prononcé par le juge pénal); *Verwaltungsgericht Augsburg* (tribunal administratif d'Augsbourg), ordonnance du 21 janvier 2007 - Au 3 S 07.00070, point 20 (retrait du permis de conduire par l'administration suite à une condamnation pénale).

⁵ *Bundesverfassungsgericht*, ordonnance du 9 novembre 1976 – 2 BvL 1/76 (contrainte judiciaire (*Zwangsgeld*) en vue du recouvrement d'une sanction pécuniaire).

⁶ *Bundesverfassungsgericht*, ordonnance du 27 septembre 1995 – 2 BvR 1734/90, point 18, et *Bundesverwaltungsgericht* (Cour administrative fédérale) arrêt du 23 avril 1985 – 2 WD 42/84, point 67.

⁷ Schmidt-Aßmann, in Maunz/Dürig (dir.), *Grundgesetz-Kommentar*, septembre 2016, Art. 103, point 278.

par voie étatique.⁸ Cependant, cette définition est limitée aux sanctions revêtant un caractère pénal.

9. Par conséquent, le champ d'application de ladite disposition dépend, en substance, du caractère répressif ou non de la norme en cause, tel que prévu par le législateur allemand.⁹ Il n'en demeure pas moins que l'ordre juridique allemand connaît des limites au cumul de sanctions en dehors du champ d'application de l'article 103 de la LF.

2. LIMITES AU CUMUL EN DEHORS DU CHAMP D'APPLICATION DE L'ARTICLE 103, PARAGRAPHE 3, DE LA LF

a) PRINCIPE

10. Nonobstant le champ d'application limité de l'article 103, paragraphe 3, de la LF, il ressort de la jurisprudence que le cumul de sanctions est, de manière générale, soumis au respect du principe de l'État de droit, plus particulièrement à l'idée d'une justice équitable, du principe de sécurité juridique ainsi que du principe de proportionnalité. Ainsi, l'existence d'une première sanction doit systématiquement être prise en compte lors de l'adoption d'une seconde sanction sur la base des mêmes faits.¹⁰
11. Ceci vaut d'autant plus dans la mesure où les sanctions en cause sont comparables au regard de leur objectif et de leur nature. Il importe de relever que cette approche basée essentiellement sur une application du principe de proportionnalité peut aboutir non seulement à la seule prise en compte d'une seconde sanction, mais également à son interdiction pure et simple. Par conséquent, bien que le principe *ne bis in idem* ne soit pas expressément consacré en tant que tel en dehors du champ d'application de l'article 103, paragraphe 3, de la LF, il trouve une application de fait par le biais dudit principe de proportionnalité.
12. Tandis que le même acte ne peut être sanctionné plusieurs fois par des mesures essentiellement identiques, le cumul de sanctions peut être admis lorsque celles-ci

⁸ En ce sens, *Bundesverfassungsgericht*, ordonnance du 9 novembre 1976 – 2 BvL 1/76, point 25, et *Bundesfinanzhof* (Cour fédérale des finances), arrêt du 7 mars 2006 – VII R 24/04, point 40.

⁹ Lors de la signature du protocole n° 7 à la convention EDH, l'Allemagne a déclaré comprendre la notion d'"infraction" figurant à l'article 4 dudit protocole comme visant uniquement les actes qualifiés d'infractions pénales en vertu du droit allemand.

¹⁰ *Bundesverfassungsgericht*, ordonnance du 29 octobre 1969 – 2 BvR 545/68, points 20 et suiv. (cumul de sanctions pécuniaires de nature pénale et professionnelle); voir également Brandenstein/Tsambikakis, in Flore/Tsambikakis (dir.), *Steuerstrafrecht*, Carl Heymanns Verlag, 2^{ème} éd. 2016, Teil 2 Kap. 13, point 28.

poursuivent des objectifs différents.¹¹ À cet égard, l'intention du législateur revêt donc une importance certaine. Il en découle que le respect de cette obligation implique un examen au cas par cas de la nature soit répressive soit préventive des sanctions en cause.

13. L'obligation de prise en compte d'une sanction antérieure peut être réalisée soit au stade de la décision d'adopter ou non une sanction ultérieure, soit au stade de la fixation du niveau de la peine. Ainsi, dès lors qu'il s'agit de sanctions privatives de liberté, il y a lieu de procéder à une déduction du moins partielle de la première peine.¹² Il en va de même en cas de cumul d'amendes de nature administrative et pénale.¹³

b) MISE EN ŒUVRE DU PRINCIPE *NE BIS IN IDEM* POUR LES INFRACTIONS ADMINISTRATIVES (*ORDNUNGSWIDRIGKEITEN*)

14. S'agissant plus spécifiquement des infractions administratives (*Ordnungswidrigkeiten*)¹⁴, les limites au cumul de sanctions sont expressément prévues par la loi relative aux infractions administratives (*Gesetz über Ordnungswidrigkeiten*, OWiG).
15. En effet, l'article 84 de l'OWiG¹⁵ prévoit, d'une part, que l'infliction d'une sanction au titre d'une infraction administrative est exclue dès lors qu'un acte a déjà fait l'objet soit d'une sanction administrative définitive soit d'une condamnation pénale définitive. D'autre part, il ressort de cette disposition qu'un jugement pénal validant une sanction au titre d'une infraction administrative suite à l'opposition de

¹¹ Schmidt-Aßmann, in Maunz/Dürig (dir.), Grundgesetz-Kommentar, septembre 2016, Art. 103, point 278; voir *Oberverwaltungsgericht Rheinland-Pfalz* (tribunal administratif supérieur de Rhénanie-Palatinat), arrêt du 15 mars 2012 – 10 A 10573/12, point 37 (mesure de police de l'organe représentatif d'une commune excluant l'un de ses membres en raison d'une condamnation pénale), ainsi qu'*infra* sous partie II.

¹² *Bundesverfassungsgericht*, ordonnance du 2 mai 1967 – 2 BvR 391/64, 2 BvR 263/66, point 29 (cumul d'une sanction pénale et d'une sanction disciplinaire); ordonnances du 27 octobre 1970 – 1 BvR 557/68, point 12, et du 14 janvier 2015 – 2 BvR 1825/03, point 13 (cumul d'une sanction pénale et de l'écrou extraditionnel).

¹³ *Oberlandesgericht Celle* (tribunal régional supérieur de Celle), arrêt du 6 août 1970 – 1 Ss 164/70 (amende pénale et supplément pour cause de retard dans la déclaration fiscale, voir *infra* sous partie II.B.1).

¹⁴ Les infractions administratives visent à sanctionner certains comportements illicites par l'infliction d'amendes administratives, qui revêtent un caractère essentiellement répressif, sans pour autant pouvoir être rattachées aux sanctions pénales au sens strict, voir Gassner, in Blum/Gassner/Seith (dir.), *Ordnungswidrigkeitengesetz*, Nomos, 2016, § 17, point 2. La Cour EDH considère que les infractions administratives relèvent du champ d'application de l'article 6 de la CEDH, voir arrêt du 21 février 1984, *Öztürk c. Allemagne*, n° 8544/79, § 54.

¹⁵ "[...] *Ist der Bußgeldbescheid rechtskräftig geworden oder hat das Gericht über die Tat als Ordnungswidrigkeit oder als Straftat rechtskräftig entschieden, so kann dieselbe Tat nicht mehr als Ordnungswidrigkeit verfolgt werden. [...] Das rechtskräftige Urteil über die Tat als Ordnungswidrigkeit steht auch ihrer Verfolgung als Straftat entgegen. [...]*".

l'intéressé¹⁶ s'oppose à la poursuite de l'acte concerné sur le plan pénal. Il importe de noter que des poursuites pénales demeurent ainsi possibles dans l'hypothèse où la sanction au titre d'une infraction administrative n'a pas été validée par voie de jugement pénal.

16. De fait, l'article 84 de l'OWiG¹⁷ concrétise, au niveau législatif, le principe *ne bis in idem* en matière de cumul de sanctions pénales et de sanctions au titre d'infractions administratives.¹⁸
17. L'article 84 de l'OWiG ne s'oppose pas à l'adoption de mesures administratives prises à titre préventif au regard des faits ayant motivé la condamnation pour une infraction administrative.¹⁹ S'agissant du cas de figure où certains faits sont constitutifs tant d'une infraction pénale que d'une infraction administrative, l'article 21 de l'OWiG dispose qu'en principe seule la loi pénale est appliquée. Ce n'est qu'en l'absence d'infliction de sanction pénale, notamment lorsque le ministère public refuse d'entamer des poursuites pénales, qu'une sanction au titre de l'infraction administrative est autorisée.

B. CRITÈRES D'APPLICATION DU PRINCIPE *NE BIS IN IDEM*

18. S'agissant de la mise en œuvre du principe *ne bis in idem* au regard des articles 103, paragraphe 3, de la LF, et 84 de l'OWiG, les notions d'"idem" (1.) et de "bis" (2.) répondent à des critères d'application bien définis par la jurisprudence.

1. LA NOTION D'"IDEM"

19. La notion d'acte, au sens de l'article 103, paragraphe 3, de la LF, vise un ensemble de circonstances, délimité dans le temps et dans les faits, qui est repris par les actes

¹⁶ L'opposition contre une sanction au titre d'une infraction administrative est portée devant le juge pénal.

¹⁷ Il semble utile de relever que cette disposition est simplement intitulée "Effet de l'autorité de la chose jugée".

¹⁸ Voir, en ce sens, *Thüringer Oberlandesgericht* (tribunal régional supérieur de Thuringe), ordonnance du 5 janvier 2006 – 1 Ss 179/04, point 7, *Oberlandesgericht Hamm* (tribunal régional supérieur de Hamm), ordonnance du 14 juillet 2009 – 3 Ss OWi 355/09, point 11, et *Bayerisches Oberstes Landesgericht* (tribunal régional suprême de Bavière), ordonnance du 24 juillet 1996 – 2 ObOWi 545/96, point 4, qui envisage par ailleurs une application analogue de l'article 103, paragraphe 3, de la LF en matière d'infractions administratives (*Ordnungswidrigkeiten*). Voir *Kammergericht* (tribunal régional supérieur de Berlin), ordonnance du 9 octobre 2015 – 3 Ws (B) 403/15, point 4, qui cite les articles 103, paragraphe 3, de la LF et 84 de l'OWiG ensemble au titre de l'interdiction d'une double condamnation pour les mêmes faits. Voir également Schmahl, in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke, *Grundgesetz Kommentar*, Carl Heymanns Verlag, 13^{ème} éd. 2014, Art. 103, point 83.

¹⁹ *Oberverwaltungsgericht des Landes Sachsen-Anhalt* (tribunal administratif supérieur de Saxe-Anhalt), ordonnance du 16 octobre 2009 – 3 M 575/08, point 32 (retrait du permis de conduire par l'administration suite à une condamnation pour une infraction administrative au code de la route).

d'accusation et d'ouverture de la procédure juridictionnelle, et dans le cadre desquels il est reproché à l'intéressé d'avoir commis une infraction pénale.²⁰

20. Dans le cadre de l'article 84 de l'OWiG, la jurisprudence a recours à une définition similaire, visant un ensemble concret de circonstances, formant un processus historique uniforme et présentant un lien temporel, géographique et matériel de manière à ce qu'il apparaîtrait artificiel de les dissocier aux fins de leur appréciation en droit.²¹
21. Ainsi, par exemple, une personne peut être accusée de fraude fiscale après avoir été condamnée au titre d'une infraction administrative pour violation de la réglementation relative au travail intérimaire.²²

2. LA NOTION DE "BIS"

22. S'agissant de l'article 103, paragraphe 3, de la LF, le fait d'être puni "plusieurs fois" présuppose l'existence d'une décision ayant acquis force de la chose jugée, par laquelle une juridiction pénale s'est prononcée, en fait et en droit, sur la qualification pénale d'un acte.²³
23. La condition équivalente figurant à l'article 84 de l'OWiG est appréhendée de manière similaire, l'application de cette disposition se rattachant à l'autorité de la chose jugée d'une décision préalable²⁴ et supposant ainsi l'existence d'une procédure menée entièrement à terme²⁵.

²⁰ Voir notamment *Bundesverfassungsgericht*, ordonnances du 15 octobre 2014 – 2 BvR 920/14, point 26, et du 16 mars 2006 - 2 BvR 111/06, point 7; *Bundesgerichtshof*, arrêt du 12 décembre 2012 – 3 StR 531/12, point 13.

²¹ *Oberlandesgericht Braunschweig* (tribunal régional supérieur de Brunswick), arrêt du 10 octobre 2014 – 1 Ss 52/14, *Thüringer Oberlandesgericht* (tribunal régional supérieur de Thuringe), ordonnance du 1^{er} juillet 2005 – 1 Ss 67/05, et *Oberlandesgericht Köln* (tribunal régional supérieur de Cologne), ordonnance du 5 octobre 2004 – 8 Ss-OWi 25/04, point 5; voir également *Oberlandesgericht Naumburg* (tribunal régional supérieur de Naumbourg), ordonnance du 26 janvier 2016 – 2 Rv 10/16, qui souligne la nécessité d'un lien immédiat dans l'espace et le temps ("*[...] dass zwischen mehreren [...] Verhaltensweisen ein unmittelbarer räumlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht*").

²² *Landgericht Oldenburg* (tribunal régional d'Oldenburg) ordonnance du 17 mars 1995 – I Qs 43/94 - W, I Qs 43/94; il en va différemment de l'infliction d'une amende au titre d'une infraction administrative pour violation de la réglementation relative aux modalités d'exploitation de machines de jeu alors que l'intéressé avait déjà été condamné pour exploitation illicite d'un terminal de retrait d'espèces dans une salle de jeux, voir *Kammergericht*, ordonnance du 28 août 2014 – 3 Ws (B) 452/13 e.a.

²³ Radtke/Hagemeyer, in Epping/Hillgruber (dir.), Beck'scher Online-Kommentar Grundgesetz, 31^{ème} éd. (mars 2015), Art. 103, point 45; Nolte, in v.Mangoldt/Klein/Starck (dir.) Grundgesetz Kommentar, tome 3, Vahlen, 6^{ème} éd. 2010, Art. 103 Abs. 3, point 217.

²⁴ *Thüringer Oberlandesgericht* (tribunal régional supérieur de Thuringe), ordonnance du 5 janvier 2006 – 1 Ss 179/04, point 11.

²⁵ *Kammergericht*, *supra* note 18, point 4.

24. Il sera noté que le principe *ne bis in idem* s'oppose non seulement à une double condamnation, mais également à l'ouverture de poursuites susceptibles d'aboutir à une nouvelle sanction.²⁶

II. LE CUMUL DE SANCTIONS EN MATIÈRE FISCALE

25. La réglementation fiscale allemande prévoit un certain nombre de sanctions de nature pénale ou administrative (A.), qui peuvent en principe être cumulées (B.).

A. LES SANCTIONS ET MESURES PRÉVUES EN MATIÈRE FISCALE

26. Le code des impôts (*Abgabenordnung*, ci-après l'"AO") prévoit un certain nombre de sanctions pénales ou d'infractions administratives, de nature répressive (1.), et de sanctions et de mesures administratives, relevant de la procédure d'imposition et présentant un caractère essentiellement préventif (2.).

1. SANCTIONS PÉNALES ET SANCTIONS AU TITRE D'INFRACTIONS ADMINISTRATIVES

27. L'AO prévoit un certain nombre de délits fiscaux (articles 369 et suivants de l'AO), notamment celui de la fraude fiscale (article 370 de l'AO). Les délits fiscaux sont en principe régis par la réglementation pénale de droit commun, notamment celle en matière de procédure pénale²⁷.

28. Les lois fiscales spécifiques peuvent prévoir des infractions spécifiques à certains régimes fiscaux ainsi que des dispositions dérogatoires.

29. Par ailleurs, il existe un certain nombre d'infractions administratives (*Ordnungswidrigkeiten*) en matière fiscale, visées en particulier aux articles 377 et suivants de l'AO et passibles d'amendes administratives.²⁸ L'articulation entre les infractions administratives et les infractions pénales relève de l'OWiG, notamment de son article 84.²⁹

2. MESURES ADMINISTRATIVES

30. En outre, l'AO prévoit, dans le cadre de la procédure de recouvrement de l'impôt, certaines redevances qui ne sont pas qualifiées d'impôts, mais, conformément à l'article 3, paragraphe 4, de l'AO, de prestations fiscales accessoires (*steuerliche*

²⁶ Brandenstein/Tsambikakis, *supra* note 10, point 9.

²⁷ Article 385, paragraphe 1, de l'AO.

²⁸ Il s'agit, par exemple, du fait de commettre des actes constitutifs de fraude fiscale par négligence (*leichtfertige Steuerverkürzung*, article 378 de l'AO) ou des actes préparatoires à la fraude fiscale (*Steuergefährdung*, article 379 de l'AO).

²⁹ Voir *supra*, sous partie I.A.2.b.

Nebenleistungen). Ces mesures administratives, qui sont énumérées de manière exhaustive, peuvent être adoptées notamment en cas de non-paiement d'un impôt. Elles peuvent présenter un caractère de sanction³⁰, sans pour autant automatiquement être qualifiée de répressives au sens pénal, ce qui empêcherait leur cumul avec une sanction pénale préalable. Une telle appréciation doit être faite au cas par cas, pour chaque mesure concernée.³¹

31. Il s'agit, en particulier, des suppléments pour cause de retard (*Verspätungszuschlag*)³², des intérêts de soustraction (*Hinterziehungszinsen*)³³, des majorations pour retard de paiement (*Säumniszuschläge*)³⁴, des suppléments pour documentation insuffisante (*Zuschläge aufgrund mangelnder Aufzeichnungen*)³⁵ et des astreintes (*Zwangsgelder*)³⁶.

B. LE CUMUL DES SANCTIONS PÉNALES ET DES MESURES ADMINISTRATIVES

32. L'examen d'un éventuel cumul d'une sanction pénale³⁷ et d'une mesure administrative doit être effectué au cas par cas, au regard du principe de proportionnalité, et en appréciant l'objectif de la mesure concernée.

1. SUPPLEMENT POUR CAUSE DE RETARD

33. Lorsqu'un contribuable, tenu de soumettre une déclaration d'impôt, ne se conforme pas ou de manière tardive à cette obligation, l'autorité compétente peut liquider un supplément, plafonné à 10% de l'impôt fixé et à 25 000 euros au maximum. L'autorité doit renoncer à l'application du supplément lorsque le retard est excusable.
34. Le supplément vise à permettre le bon déroulement de la procédure d'imposition. Présentant une nature à la fois préventive et répressive³⁸, il n'est pas qualifié de peine au sens du droit pénal ou du droit des infractions administratives, mais constitue un moyen coercitif administratif propre au droit fiscal. En effet, il vise en substance à garantir, de manière préventive, l'exécution régulière de l'obligation de

³⁰ Voir Koenig, in Koenig (dir.), *Abgabenordnung*, C.H.Beck, 3^{ème} éd. 2014, § 3, point 91.

³¹ Voir *infra* sous partie II.B.

³² Article 152 de l'AO.

³³ Article 235 de l'AO.

³⁴ Article 240 de l'AO.

³⁵ Article 162, paragraphe 4, de l'AO.

³⁶ Article 329 de l'AO.

³⁷ Ou d'une sanction infligée au titre d'une infraction administrative, dans la mesure où elle revêt un caractère essentiellement répressif, voir *supra* note 14.

³⁸ *Bundesfinanzhof*, arrêt du 26 juin 2002 – IV R 63/00, point 10.

déclaration et, par conséquent, le bon fonctionnement de l'administration fiscale.³⁹ Il sert essentiellement à compenser les avantages économiques perçus en raison de la déclaration tardive.⁴⁰

35. La doctrine allemande considère le supplément comme compatible avec l'article 6 de la convention EDH.⁴¹
36. Le supplément ne peut être appliqué qu'une seule fois dans le contexte de la même déclaration d'impôt. L'application d'un tel supplément n'empêche cependant pas l'application d'autres sanctions administratives, notamment des majorations pour retard de paiement ou des mesures coercitives d'exécution forcée, comme des astreintes. L'application du supplément n'exclut pas non plus la condamnation, par un juge pénal, à une sanction pénale, lorsque l'omission de la déclaration d'impôt ou son retard sont constitutifs de fraude fiscale.
37. L'éventuel cumul du supplément avec d'autres sanctions ne doit cependant pas être contraire au principe de proportionnalité. Même si une imputation complète d'un supplément à une amende pénale n'est pas indispensable, la juridiction pénale doit tenir compte d'un tel supplément lors de la fixation de la peine.⁴²

2. INTÉRÊTS DE SOUSTRACTION

38. En cas de fraude fiscale, le contribuable est tenu de verser des intérêts de soustraction pour les sommes dissimulées à l'administration fiscale.
39. Ces intérêts ne sont pas de nature pénale, car ils visent à garantir l'uniformité de l'imposition en compensant les avantages économiques perçus en raison du retard de paiement de l'impôt.⁴³ Ne s'agissant pas d'une "accusation en matière pénale", l'application de tels intérêts n'est pas considérée comme étant contraire aux articles 6 et 7 de la convention EDH.⁴⁴

3. MAJORATION POUR RETARD DE PAIEMENT

40. Lorsque le contribuable ne paie pas dans les délais l'impôt fixé par un avis d'imposition, il est tenu de verser des majorations de retard à hauteur d'1% de l'impôt dû par mois de retard.

³⁹ *Verwaltungsgericht Düsseldorf* (tribunal administratif de Düsseldorf), arrêt du 8 janvier 2003 – 18 K 9060/99 AO, point 20; voir aussi Cöster, in Koenig (dir.), *Abgabenordnung*, C.H.Beck, 3^{ème} éd. 2014, § 152, point 9, qui souligne qu'il ne s'agit ainsi pas d'une amende de nature répressive.

⁴⁰ *Bundesfinanzhof*, arrêt du 22 janvier 1993 – III R 92/89, point 23.

⁴¹ En ce sens, Tipke/Kruse, *Abgabenordnung*, Otto Schmidt, 2009, § 152, points 1 et suiv.

⁴² *Oberlandesgericht Celle* (tribunal régional supérieur de Celle), arrêt du 6 août 1970 – 1 Ss 164/70.

⁴³ *Bundesfinanzhof*, arrêts du 1^{er} août 2001 – II R 48/00, point 15, et du 27 août 1991 - VIII R 84/89, point 17; *Finanzgericht Baden-Württemberg* (tribunal des finances de Bade-Wurtemberg), arrêt du 10 mars 2010 – 11 K 62/10, point 33.

⁴⁴ *Bundesfinanzhof*, arrêt du 1^{er} août 2001 – II R 48/00, point 16.

41. À l'instar des suppléments pour cause de retard, les majorations de retard constituent un moyen coercitif administratif propre au droit fiscal, visant à faciliter le recouvrement d'une dette fiscale. Elles visent certes à compenser la charge administrative liée à l'omission de paiement d'impôts dus, mais en premier lieu à inciter le contribuable, de manière préventive, à s'acquitter de sa dette fiscale dans les délais.⁴⁵ Eu égard à cet aspect d'ordre préventif, les majorations ne constituent pas une sanction pénale.⁴⁶
42. S'agissant de la distinction entre supplément pour cause de retard et majoration de retard de paiement, il y a lieu de noter que les deux mesures visent des circonstances factuelles différentes. Si le premier se rattache à la déclaration tardive de l'impôt, le second se rattache à l'exécution tardive de l'obligation de paiement.⁴⁷ En outre, à la différence des suppléments pour cause de retard et des astreintes, les majorations s'appliquent de plein droit, sans que l'autorité compétente dispose d'un pouvoir discrétionnaire. L'éventuel cumul des majorations avec d'autres sanctions doit, à l'instar des suppléments pour cause de retard, être conforme au principe de proportionnalité.

4. SUPPLÉMENT POUR DOCUMENTATION INSUFFISANTE

43. Lorsqu'il effectue des opérations ayant un rapport avec l'étranger, le contribuable est tenu d'établir une documentation relative à la nature de ses relations commerciales avec certains acteurs proches, tels que des filiales⁴⁸. Lorsqu'il ne se conforme pas ou que tardivement à l'obligation de présenter cette documentation ou lorsque cette documentation est inutilisable, l'autorité fiscale peut fixer un supplément. L'autorité doit renoncer à l'application du supplément lorsque l'insuffisance de la documentation est excusable.
44. À l'instar du supplément pour cause de retard, ce supplément est un moyen coercitif administratif propre au droit fiscal, visant à inciter le contribuable à produire la documentation requise dans les délais impartis. Il ne revêt pas un caractère pénal.⁴⁹

5. ASTREINTES

45. Dans le cadre de la procédure de recouvrement de l'impôt, l'administration fiscale dispose de moyens d'exécution forcée, notamment afin de contraindre le

⁴⁵ *Bundesfinanzhof*, arrêts du 7 juillet 1999 – X R 87/96, point 19, et du 16 juillet 1997 – XI R 32/96, point 22; *Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg* (tribunal administratif supérieur de Bade-Wurtemberg), ordonnance du 4 février 2015 – 2 S 2436/14, point 7.

⁴⁶ Tipke/Kruse, *supra* note 41, § 240, point 1; Koenig, *supra* note 30, § 240, point 4.

⁴⁷ Cöster, *supra* note 39, § 152, point 18.

⁴⁸ Article 90, paragraphe 3, de l'AO.

⁴⁹ Rüsken, in Klein (dir.), *Abgabenordnung*, C.H.Beck, 13^{ème} éd. 2016, § 162, point 55; Cöster, *supra* note 39, § 162, point 83.

contribuable à se conformer à certaines obligations de coopération. Elle peut notamment ordonner des astreintes pouvant atteindre un montant de 25 000 euros.

46. Il s'agit d'un moyen coercitif visant à obtenir un comportement pour l'avenir et non à sanctionner un comportement fautif du contribuable. Par conséquent, les astreintes n'ont pas un caractère pénal, auxquelles peuvent donc se rajouter des sanctions pénales.⁵⁰

III. CONCLUSION

47. Le principe *ne bis in idem*, tel que consacré par la constitution allemande, s'oppose uniquement à une double répression des mêmes faits sur le plan pénal. Il ne vise pas à interdire de manière générale l'infliction de plusieurs sanctions pour un seul et même acte. Par conséquent, en règle générale, le droit allemand ne s'oppose pas au cumul de sanctions de nature juridique différente, à savoir, de nature pénale et administrative.
48. Cependant, au-delà du principe constitutionnel consacrant le principe *ne bis in idem* en matière pénale, le droit allemand envisage la problématique du cumul de sanctions sous l'angle du principe de l'État de droit et, plus précisément, du principe de proportionnalité. Ainsi, en application de ce dernier, un même acte ne peut être sanctionné plusieurs fois par des mesures de nature essentiellement identiques. En revanche, le cumul de sanctions peut être admis lorsque celles-ci poursuivent des objectifs différents, à savoir, de nature répressive et préventive. Plus généralement, l'existence d'une première sanction doit systématiquement être prise en compte lors de l'adoption d'une seconde sanction sur la base des mêmes faits.
49. En présence de plusieurs sanctions pour les mêmes faits, la possibilité d'un cumul doit être appréciée au cas par cas, en procédant à l'analyse des objectifs des sanctions en cause. En matière fiscale, le droit allemand admet la possibilité de cumuler, d'une part, une sanction pénale ou une infraction administrative, et, d'autre part, des mesures administratives telles que des suppléments, des majorations, des intérêts ou des astreintes, prévues de manière exhaustive dans la réglementation fiscale pertinente.

[...]

⁵⁰ *Hessisches Finanzgericht* (tribunal des finances de Hesse), arrêt du 24 octobre 2005 - 3 K 3677/04, point 47, et *Bundesfinanzhof*, arrêt du 29 avril 1980 - VII R 4/79, point 15.

DROIT ESPAGNOL

INTRODUCTION

1. La présente contribution [...] vise à préciser le principe *ne bis in idem* et notamment si la réglementation et la jurisprudence espagnoles admettent l'application consécutive de sanctions administratives, en particulier fiscales, et de sanctions pénales, en réponse à un même comportement.
2. [...] [L]a présente contribution intègre, notamment, les nombreuses modifications législatives opérées dès 2012.
3. [...] [Le sujet est particulièrement complexe] en droit espagnol, et ce pour au moins trois raisons: d'abord, parce que la dichotomie droit administratif /droit pénal est déjà délicate à traiter en elle-même; ensuite, en raison du revirement de jurisprudence opéré par le juge constitutionnel; enfin, parce que la doctrine semble réservée sur la portée de la réglementation et de l'interprétation jurisprudentielle concernant ledit principe *ne bis in idem*.
4. [...] [D]es particularités liées aux nouvelles dispositions ont ainsi été mentionnées par rapport à la situation antérieure ainsi que des apports jurisprudentiels récents qui méritent d'être soulignés car ils permettent une plus grande compréhension de la doctrine jurisprudentielle dans cette matière.

I. LA QUALIFICATION DES INFRACTIONS DANS LE DOMAINE DU DROIT FISCAL

5. Il convient de relever que, pour la Cour constitutionnelle, "les principes inspirant l'ordre pénal sont également d'application, avec certaines nuances, à l'ordre administratif répressif, en tant que manifestations de l'ordre punitif de l'État (...), à tel point que le même bien juridique peut être protégé par des techniques administratives ou pénales".
6. Toutefois, la Cour précise qu'il faut tenir compte de la limite imposée par l'article 25, paragraphe 3, de la CE¹, selon laquelle "l'administration civile ne pourra pas imposer des sanctions impliquant, de façon directe ou subsidiaire, une privation de

¹ La Constitution espagnole (ci-après la "CE").

liberté"². Cet article reconnaît également le principe de la légalité en matière administrative, développé par l'article 25 de la LRJSP/2015³.

7. À cet égard, en ce qui concerne le caractère unitaire du système répressif, il convient de noter qu'en vertu de l'article 10, paragraphe 1, de la CE, les droits fondamentaux "sont le fondement de l'ordre politique et de la paix sociale" et ceux-ci sont interprétés conformément à la Déclaration universelle des droits de l'homme et aux traités et accords internationaux portant sur les mêmes matières et ratifiés par l'Espagne (article 10, paragraphe 2, de la CE).
8. Dans ce cadre et dans un souci de mieux comprendre les particularités du droit espagnol, il convient de reprendre la référence aux catégories d'infractions aux règles des finances publiques (A.), et quelques aspects du contentieux en matière fiscale (B.).

A. INFRACTIONS PÉNALES *VERSUS* INFRACTIONS ADMINISTRATIVES

9. Le droit espagnol prévoit deux types d'infractions aux finances publiques: les délits et les contraventions fiscales.⁴ D'une part, les délits (*delitos*) constituent la catégorie formée par les infractions les plus graves et leur sanction relève, en application des règles procédurales ordinaires, de la compétence de l'autorité judiciaire. Notons que, les articles 305 à 310 bis du code pénal (ci-après le "CP"), suite aux modifications législatives⁵, prévoient que l'évasion fiscale ou le non-versement de cotisations sociales d'un montant supérieur à 120 000 euros par an, ainsi que le bénéfice illégal de soutiens économiques et d'aides publiques constituent une infraction pénale passible d'une peine d'emprisonnement d'un à cinq ans, d'une amende allant d'une à six fois le montant de la fraude et de la suppression des aides publiques, incitations fiscales et réductions de charges sociales pendant une durée de trois à six ans⁶.
10. D'autre part, les contraventions fiscales (*infracciones tributarias*) désignent les infractions les moins graves et sont prévues par les articles 191 et suivants du code général des impôts (ci-après la "LGT"⁷). Elles possèdent leurs propres règles

² SSTC 2/1981 et 18/1981. Voir García Enterría, E., "La incidencia de la Constitución sobre la potestad sancionadora de la Administración. Dos importantes sentencias del Tribunal Constitucional", *Revista Española de Derecho Administrativo*, n° 29, 1981.

³ Sur les principes d'efficacité, de hiérarchie, de décentralisation et de coordination (article 103, paragraphe 1, de la CE). Voir également les articles 26 et 27 de la LRJSP/2015.

⁴ Martín Queralt y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 2002, p. 482.

⁵ Notons que ce groupe d'articles a été modifié par les nouvelles réglementations: Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo (BOE A-2015-3439); Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre (BOE A-2003-21538); Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre (BOE A-2012-15647); Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio (BOE A-2010-9953). Ces lois modifient ces articles, en abrogeant l'article 309 et en introduisant de nouveaux articles 308 bis et 310 bis.

⁶ Voir article 305, paragraphe 1, du CP.

⁷ Loi 58/2003, du 17 décembre de 2003, approuvant le LGT; loi qui a été partiellement modifiée par la loi 34/2015, du 21 septembre de 2015 (en vigueur à partir du 12 octobre 2015).

procédurales, réglementées par les articles 207 et suivants. Depuis la LGT de 2003 et son règlement d'application de 2004,⁸ les infractions administratives peuvent être légères, graves ou très graves. Leur qualification dépend du montant des sommes éludées et du comportement des contribuables (dissimulation d'informations, recours à des moyens frauduleux). Les infractions commises sans ces éléments sont qualifiées de légères. De plus, les sanctions pécuniaires peuvent consister en l'application d'amendes fixes ou proportionnelles.

11. En particulier, la taxe sur la valeur ajoutée est réglementée par la loi 37/1992 (ci-après la "LIVA"), complétée par un règlement (ci-après le "RIVA")⁹. Les infractions et les sanctions en matière de TVA sont prévues par les articles 170 et 171 de la LIVA¹⁰. Les infractions non expressément citées dans la LIVA sont régies par la LGT¹¹.
12. Au regard des considérations précédentes, il y a donc lieu de souligner que les contraventions fiscales ne sont ni réglementées par le code pénal en tant que faute ou infraction mineure, ni soumises à la procédure pénale.¹² En revanche, comme cela a été mentionné, elles constituent des infractions administratives, soumises aux règles spécifiques de la procédure administrative répressive (*procedimiento*

⁸ En droit espagnol, les principales infractions qui causent un préjudice financier au trésor public consistent à ne pas payer un impôt ou à ne le payer que partiellement, à ne pas présenter les déclarations d'impôt dans les délais légaux, à obtenir ou demander des restitutions ou des avantages fiscaux indus, à ne pas imputer les revenus des sociétés civiles, à ne pas remplir les obligations comptables ou de facturation, à faire de l'obstruction aux procédures engagées par l'administration fiscale et enfin, en matière de retenue à la source, à ne pas fournir au débiteur les informations pertinentes concernant des revenus soumis à une retenue à la source.

⁹ Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE 314, de 31/12/1992).

¹⁰ Selon la rédaction donnée par la LGT. Notons que, dès 2012, la LIVA a été modifiée par la loi 28/2014, du 27 novembre (por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido), la loi 20/1991, du 7 juin (de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la loi 38/1992, du 28 décembre (de Impuestos Especiales) et par la loi 16/2013, du 29 octobre (por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras).

¹¹ Chaque impôt, parmi les plus importants, fait l'objet d'une loi de base spécifique complétée par un règlement d'application (par exemple, comme cela a été mentionné pour la TVA, la LIVA et le RIVA). Les modifications ultérieures des règles applicables à ces impôts, apportées par les lois de finances ou par d'autres textes législatifs ou réglementaires, sont normalement intégrées à cette loi ou à ce décret de base.

¹² Toutefois, notons que les infractions aux règles des finances publiques de l'Union européenne de moins de 50 000 euros et plus de 4 000 euros sont considérées comme des fautes (*faltas*) et sont réglementées par l'article 627 du CP. Voir les articles 305, paragraphe 3, et 306 du CP.

administrativo sancionador) et dont les principes directeurs ont été reconnus pour la première fois et réglementés par l'ancienne LRJPAC¹³.

B. LE CONTENTIEUX EN MATIÈRE FISCALE

13. L'action précontentieuse, sous la forme d'un recours gracieux (*recurso de reposición*), est une phase facultative. Il s'agit d'une réclamation préalable déposée devant l'organe de l'administration fiscale ayant pris la décision contestée par le contribuable, dans un délai d'un mois à compter du jour suivant celui de la notification de l'acte incriminé. Ensuite, le contribuable peut déposer directement une requête administrative (*reclamación económica administrativa*) soit auprès d'organes spécifiques dépendant de l'administration fiscale appelés "tribunaux económico-administratifs", soit, pour les requêtes présentées à partir du 1^{er} juillet 2005, auprès d'un nouvel organe unipersonnel, connaissant en instance unique des litiges de faible importance.
14. Quant à la phase contentieuse, il existe une action contentieuse administrative (*recurso contencioso administrativo*) devant les chambres du contentieux administratif des tribunaux judiciaires, dès lors que les voies du recours administratif précontentieux sont épuisées.¹⁴

II. PRINCIPE *NE BIS IN IDEM VERSUS CUMUL* DES SANCTIONS ADMINISTRATIVES ET PÉNALES

15. En droit espagnol, à la différence d'autres systèmes juridiques, la réglementation des infractions fiscales apparaît divisée, de sorte que les infractions fiscales sont réglées par la LGT, à savoir les aspects de fond et de procédure, alors que les règlements qui la mettent en œuvre¹⁵, tandis que les délits contre le trésor public sont régis par le CP.

¹³ Notons que, depuis octobre 2016, la loi 30/1992, du 26 novembre de 1992, relative au Régime juridique des administrations et de la procédure administrative commune ("LRJPAC") a été abrogée et remplacée par deux lois : la loi 39/2015, du 1^{er} octobre 2015, relative à la procédure administrative commune des administrations (ci-après la "LPACAP/2015") et par la loi 40/2015, du 1^{er} octobre, relative au Régime juridique du secteur public (ci-après la "LRJSP/2015"). Voir Titre préliminaire, chapitre III "Principios de la potestad sancionadora", articles 25, 26 et 27 de la LRJSP. Ces principes ont été initialement développés par le décret royal 2063/2004, du 15 octobre 2004, approuvant le règlement général du régime répressif fiscal (ci-après le "RGRST"). Voir Bajo, M. et Bacigalupo, S., *Derecho Penal Económico*, 2010, p. 259. Voir également l'article 25, paragraphe 3, de la CE.

¹⁴ Il existe, en outre, des procédures spéciales de révision, notamment l'action en nullité, en révocation, en rectification des erreurs et en répétition de l'indu, et des recours extraordinaires.

¹⁵ Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (RGRST).

16. Les nouveaux articles en vigueur dans cette matière sont mentionnés en faisant référence aux changements législatifs opérés, en les comparant avec la situation antérieure.

A. LES CONDITIONS D'APPLICATION DU PRINCIPE *NE BIS IN IDEM* PRÉVUES PAR LA LOI : ARTICLES 31 DE LA LRJSP/2015¹⁶ ET 180 DE LA LGT

17. Les conséquences du principe *ne bis in idem* sont normalement de deux ordres: d'une part, au niveau procédural (*garantía procesal*), ce principe empêche le cumul de procédures, c'est-à-dire, qu'il empêche une seconde poursuite¹⁷, d'autre part, s'agissant du fond du droit (*garantía material*), l'interdiction du cumul porte sur les sanctions, il est donc interdit de punir la même personne une seconde fois pour les mêmes faits.¹⁸

18. Le nouvel article 31 de la LRJSP/2015¹⁹ dispose que, pour que le principe *ne bis in idem* trouve à s'appliquer, il faut une triple identité de personnes, de faits et de fondements légaux. En ce qui concerne ce dernier élément, le principe *ne bis in idem* exige que pour une identité totale, les intérêts publics protégés par les deux sanctions doivent être identiques.

19. Avant les changements législatifs opérés par les nouvelles lois 39/2015 et 40/2015, la combinaison de l'ancien article 180, paragraphe 1, de la LGT, de l'article 7 du RPPS²⁰, déjà abrogés, et des articles 32 et 33 du règlement général du régime répressif fiscal (RGRST), accorde une priorité aux tribunaux de l'ordre pénal qui comporte la suspension des procédures administratives ou du contentieux administratif, jusqu'à ce que la juridiction pénale "se prononce de manière ferme et définitive (...)", avec une interdiction absolue pour les autorités/tribunaux administratifs de remettre en cause les faits prouvés devant les tribunaux de l'ordre pénal.

20. En outre, il est important que souligner que l'ancien premier paragraphe de l'article 180 LGT introduisait une mention explicite à l'interdiction d'une sanction administrative suite à une condamnation pénale : "un arrêt condamatoire rendu par la juridiction pénale empêche d'imposer une sanction administrative ultérieure".

21. Suite aux modifications réglementaires, le législateur a décidé en 2015, dans la nouvelle rédaction de l'article 180, paragraphe 1 de la LGT, de ne faire aucune

¹⁶ Voir par exemple l'article 133 de la LRJPAC abrogée.

¹⁷ SSTC 2/2003, 229/2003. L'arrêt 2/2003 cite notamment les arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme (ci-après la "CEDH"), du 21 février 1984, affaire *Öztürk*; du 29 mai 2001, affaire *Gradinger*; du 30 mai 2002, affaire *Franz Fischer*, et du 6 juin 2002, affaire *Sallen*.

¹⁸ SSTC 159/1987, 77/1983, 154/1990.

¹⁹ Cet article a le même contenu que l'ancien article 133 de la loi 30/1992, LRJPAC.

²⁰ Décret royal 1398/1993, du 4 août 1993, "*por el que se aprueba el Reglamento del Procedimiento para el Ejercicio de la Potestad Sancionadora*". Voir également STC 188/2005, FJ 2.

référence à la suspension des procédures administratives ou du contentieux administratif ni à cette interdiction explicite.

22. Ainsi, dans sa nouvelle rédaction, ce paragraphe ayant été supprimé, l'article 180 de la LGT en vigueur centre son texte sur trois aspects: premièrement, sur le fait qu'une action ou omission utilisée comme critère afin de déterminer la classification d'une infraction comme grave ou très grave ne peut être pénalisée en tant qu'infraction indépendante; deuxièmement, sur la possibilité d'imposer des sanctions pour chacune des actions ou omissions constituant des infractions diverses; et troisièmement, sur le fait que les sanctions résultant de la commission des infractions fiscales sont compatibles avec les intérêts pour retard de paiement et les suppléments correspondant à la période exécutive.
23. Partant de la suppression explicite de suspension de la procédure administrative du nouvel article 180 LGT, il semblerait que la procédure administrative suspendue ne peut se poursuivre qu'en cas de non-lieu à statuer ou de décision d'acquiescement rendus par la juridiction pénale, tout en respectant, comme cela a déjà été mentionné, les faits prouvés devant les tribunaux de l'ordre pénal²¹.
24. Cela dit, et bien que la référence explicite à la suspension ait été supprimée, l'article 77 paragraphe 4, de la LPACAP/2015, prévoit que "dans les procédures répressives, les faits déclarés prouvés par les décisions pénales définitives lient les administrations publiques en ce qui concerne les procédures administratives répressives. Elles ne peuvent pas imposer des sanctions sur des faits qui ont déjà fait l'objet d'une sanction pénale ou administrative, dans les cas où il existe une identité de sujet, de fait et de fondement. Cette suspension semble s'appliquer aux procédures de redressement d'impôt et également aux procédures de vérification"²².
25. De plus, l'article 32 du RGRST²³ indique que, dans le cas où l'administration fiscale considère que le comportement du contribuable pourrait être constitutif d'un délit établi par l'article 305 du CP, en tant que fraude au trésor public, elle s'abstient de poursuivre la procédure administrative, et procède à la suspension de la procédure administrative. Cette suspension a également lieu lorsque l'administration fiscale a pris connaissance d'une procédure pénale relative aux mêmes faits.
26. En ce qui concerne les autres délits contre le trésor public, l'article 33 du RGRST prévoit que, lorsque l'administration fiscale considère que les faits d'espèce

²¹ Pont Clement, J.-F., loc. cit., p. 2 de la version électronique. Certains auteurs considèrent qu'en pratique la suspension de la prescription de la procédure administrative répressive pendant la procédure pénale est, en elle-même, une sanction contraire au principe *ne bis in idem*. Voir Ruíz Zapatero, G. G., "Bis in idem material y procesal en la continuación de actuaciones administrativas por no haberse apreciado la existencia de delito fiscal", *Quincena Fiscal Aranzadi*, 9/2009, p. 5 et suiv. (de la version électronique).

²² STS 8686/2012, du 11 décembre 2012, rec. 4930/2009.

²³ Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario.

pourraient être constitutifs d'un délit prévu à l'article 310 du CP, eu égard aux responsabilités comptables des sociétés, des registres et des livres de comptes, elle peut procéder au redressement d'impôt mais sans pouvoir procéder ou continuer, le cas échéant, à la procédure administrative répressive sur les mêmes faits. Si les faits ne sont pas objet de délit pénal, l'administration fiscale peut déclencher ou continuer la procédure répressive, sur la thèse des faits prouvés dans les procédures pénales.

27. Si l'administration fiscale considère que les faits d'espèce peuvent être constitutifs des délits prévus aux articles 305 à 310 bis du CP, elle procédera à la demande de vérification par l'organe administratif compétent.
28. La règle imposant la suspension des procédures administratives gracieuses ou du contentieux administratif trouve son fondement, en premier lieu, dans le principe de sécurité juridique de l'article 9, paragraphe 3, de la CE²⁴, en deuxième lieu, dans l'article 150, paragraphe 4, de la LGT (se référant également à l'article 180 de la LGT) et, en troisième lieu, dans le respect du droit de ne pas s'inculper soi-même (articles 118 et 520 du code de procédure pénale, ci-après la "LECrin").²⁵
29. En conclusion, en cas de concurrence des sanctions pénales et administratives, il existe une claire priorité de la sanction pénale sur la procédure administrative répressive.
30. Cette règle de priorité sur l'action répressive de l'administration, doit être interprétée en relation avec l'aspect matériel du principe, celui de garantir aux citoyens l'interdiction d'une double incrimination et punition pour les mêmes faits.
31. Elle a comme but essentiel d'éviter les décisions contradictoires, dans le cas d'une poursuite parallèle ou simultanée de deux procédures, pénales ou administratives, attribuées à des autorités de deux ordres de juridictions différents. De cette façon, une telle priorité ne peut pas être conçue de façon abstraite comme une priorité absolue de l'exercice du pouvoir de punition pénale sur le pouvoir répressif de l'administration publique qui est, également, reconnu par la Constitution. C'est ainsi que la jurisprudence s'est exprimée.

²⁴ Cet article 9, paragraphe 3, de la CE reconnaît expressément les garanties juridiques suivantes: le principe de la légalité, la hiérarchie et la publicité des normes, la non-rétroactivité des dispositions impliquant des sanctions qui ne favorisent pas ou qui restreignent des droits individuels, la sécurité juridique, la responsabilité des pouvoirs publics et l'interdiction de toute action arbitraire de leur part. Quant aux principes du pouvoir répressif de l'administration en matière fiscale (les principes de légalité, de non-rétroactivité, de la responsabilité fiscale, de proportionnalité et de culpabilité), voir les articles 10, paragraphe 2, 178, 179 et 180, paragraphe 1, de la loi fiscale générale, n° 58/2003, du 17 décembre 2003 (ci-après "LGT"). Ces deux derniers articles ont été modifiés par la loi 34/2015, du 21 septembre 2015 (BOE A 2015-10143).

²⁵ Arrêt de l'Audience provinciale de Murcia, du 28 mai 2002. Notons que, dès 2012, le code de procédure pénale (LECrin) a également été partiellement modifié par la loi organique 13/2015, du 5 octobre 2015 (BOE A-2015-10725) et par la loi organique 5/2015 du 27 avril 2015 (BOE A-2015-4605).

B. LA JURISPRUDENCE RELATIVE AU PRINCIPE *NE BIS IN IDEM*

32. Dans l'arrêt 2/1981, la Cour constitutionnelle (*Tribunal Constitucional*) a jugé que le principe *ne bis in idem* interdit la double sanction imposée à la même personne, en raison du même fait et avec un fondement identique, mais en faisant référence seulement au concours soit de sanctions administratives entre elles, soit de sanctions pénales entre elles.²⁶ En l'absence d'identité des fondements légaux en cause, la Cour a admis la double sanction, mais seulement dans les litiges portant sur des relations hiérarchiques, notamment en matière de sanctions disciplinaires des fonctionnaires. Ainsi, le cumul des sanctions n'était admis qu'en l'absence d'incidence des deux infractions concernées sur le même intérêt légalement protégé.²⁷
33. Quelques années plus tard, l'arrêt de la Cour constitutionnelle 177/1999, *Lloreda Piña*, a marqué le début d'un changement de la jurisprudence concernant le principe *ne bis in idem*. En effet, la Cour a fait droit à un recours visant à la protection des droits fondamentaux (*recurso de amparo*) en déclarant applicable le principe *ne bis in idem* et en annulant l'arrêt rendu par les juridictions pénales condamnant le requérant qui avait fait l'objet d'une sanction administrative préalable, et ce même si cet arrêt avait déduit de la sanction imposée le montant correspondant à la sanction administrative.²⁸ La Cour estimait, tout en confirmant son arrêt de 1981, que le principe essentiel à respecter était d'éviter, en prononçant la peine, qu'une seule et même infraction reçoive une double sanction considérée comme disproportionnée par rapport à la gravité des faits (*reacción punitiva desproporcionada*), "que celle-ci ait un caractère pénal ou administratif".²⁹ Ainsi, "dès lors qu'il y a identité des sujets, des faits et des fondements, on ne peut, sans violer le droit de ne pas être puni deux

²⁶ SSTC 159/1985, 154/1990, 204/1996. Voir également Gimeno, S., "Los principios de legalidad y *non bis in idem* en la doctrina del Tribunal Constitucional", *La Ley*, N° 3, 2007, p. 1855-1861.

²⁷ STC 236/2007. Voir également Gomero Casado, E. et Fernández Ramos, S., *Manual Básico de Derecho Administrativo*, Tecnos, 2010, p. 642. Selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, la recevabilité d'une sanction disciplinaire, imposée en raison d'une conduite qui a fait l'objet d'une condamnation pénale, exige que l'intérêt légalement protégé soit différent et que la sanction pénale soit proportionnée à cette protection. Voir STC 234/1991. Voir également, Gomero Casado, E. et Fernández Ramos, S., *Manual Básico de Derecho Administrativo*, Tecnos, 2010, p. 642.

²⁸ Sur le principe de proportionnalité en tant que fondement général du principe *ne bis in idem*, voir Cano Campos, T., "Non bis in idem, prevalencia de la vía penal y teoría de los concursos en el Derecho administrativo sancionador", *Revista de la Administración Española*, N° 156, 2001, p. 191-249, p. 201.

²⁹ Sur le principe de proportionnalité, voir également SSTC 2/2003, 229/2003 et 188/2005.

fois pour les mêmes faits, superposer ou additionner des sanctions distinctes".³⁰ Toutefois, par un vote dissident, deux juges se sont prononcés en ce sens que la sanction pénale n'impliquait pas un cumul des sanctions en raison de l'existence de deux conduites différentes, portant atteinte à des intérêts juridiques également différents.³¹

34. Il convient de noter que la Cour considérait jusque-là qu'il ne lui revenait pas de contrôler la détermination des faits réalisée par l'administration répressive et par les organes judiciaires au cours du procès pénal (et ceci en vertu de l'article 44, paragraphe 1, lettre b), de la loi organique de la Cour constitutionnelle (ci-après la "LOTCC"). Elle estimait qu'il ne lui revenait pas non plus de contrôler l'appréciation de la triple identité (sujets, faits et fondements) constitutive du principe *ne bis in idem*. En d'autres termes, la déclaration effectuée par l'administration répressive et par les juridictions pénales relative à l'existence des conditions requises (triple identité), afin de faire jouer l'interdiction de poursuivre deux fois pour les mêmes faits, ne pouvait pas être remise en cause par la Cour.³²
35. Le revirement jurisprudentiel définitif ressort de l'arrêt de la Cour constitutionnelle 2/2003, *Yáñez Hermida*. Dans cet arrêt, la Cour rejette un recours, visant à la protection des droits fondamentaux, introduit contre deux arrêts rendus par l'ordre pénal en première et deuxième instance. Après avoir vérifié la réunion des conditions requises (triple identité),³³ la Cour a estimé que le fait d'infliger une double sanction (administrative et pénale) ne portait pas atteinte au principe *ne bis in idem* en cas d'imputation d'une peine sur l'autre.³⁴ Elle a également affirmé la primauté de l'ordre pénal sur l'ordre administratif répressif et, plus particulièrement, la priorité de la sanction pénale si les faits incriminés sont aussi susceptibles d'une sanction administrative, et la complète soumission de l'administration répressive

³⁰ STC 177/1999, FJ n° 2, 3 et 4. Voir Puerta Seguido, F., et Beltrán de Felipe, M., "Perplejidades acerca de los vaivenes en la jurisprudencia constitucional sobre el *ne bis in idem*", *Revista Española de Derecho Constitucional*, año 24, n° 71, mayo-agosto 2004, p. 363-393, p. 370; Jaén Vallejo, M., "Principio constitucional non bis in idem", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n° 584, 2003, p. 3 (de la version électronique). Voir également STC 152/2001, *León Socas*, FJ n° 2. Elle déclare que celui qui se plaint du non-respect du principe *ne bis in idem* doit invoquer cette violation dès qu'il a connaissance de la dualité des procédures répressives, administrative et pénale. Pour y remédier, la Cour estime désormais que l'atteinte doit avoir été invoquée au cours du procès pénal au début de la phase orale du jugement.

³¹ Vote dissident de M. le juge P. Cruz Villalón et Mme. le juge M. E. Casas Baamonde. Voir Puerta Seguido, F., et Beltrán de Felipe, M., loc. cit., p. 375; Bajo, M. et Bacigalupo, S., op. cit., p. 103; Jaén Vallejo, M., loc. cit., p. 3 (de la version électronique).

³² Voir Puerta Seguido, F., et Beltrán de Felipe, M., loc. cit., p. 373.

³³ Voir STC 2/2003, FJ n° 5. Voir Marina Jalvo, B., "La problemática solución de la concurrencia de sanciones administrativas y penales. Nueva doctrina constitucional sobre el principio non bis in idem (Comentario de la Sentencia del Tribunal Constitucional 2/2003, de 16 de enero)", *Revista de la Administración Pública*, N° 162, 2003, pp. 175-188.

³⁴ En ce sens, l'arrêt 2/2003 cite l'affaire *Oliveira* de la CEDH (précitée supra).

aux constatations des faits opérés lors du procès pénal.³⁵ Ainsi, l'effet positif (ou préjudiciel) de la chose jugée consiste en ce qu'une décision devenue ferme et définitive lie le juge dans un procès postérieur, même s'il s'agit d'un juge ou d'un tribunal appartenant à un ordre différent. Ceci est le cas lorsque, dans un procès administratif, la question se pose de savoir si un acte de l'administration est nul de plein droit pour avoir été qualifié d'infraction pénale par la juridiction pénale. La décision de ce dernier lie le tribunal administratif.

36. Enfin, il convient d'ajouter que par son arrêt du 22 septembre 2008, la Cour suprême (*Tribunal Supremo*) a rappelé cette jurisprudence constitutionnelle et s'est prononcée sur le cumul de sanctions administratives et pénales en matière de TVA. Elle a ainsi jugé que l'arrêt de la chambre du contentieux administratif de la Cour supérieure de justice de Valence, imposant une sanction administrative à un requérant ayant déjà bénéficié d'une décision d'acquittement de la juridiction pénale, n'avait pas violé le principe *ne bis in idem*.³⁶ Selon la Cour suprême, "l'acquittement pénal n'empêche pas une sanction administrative ultérieure pour les mêmes faits".³⁷ En d'autres termes, le principe *ne bis in idem* "n'implique pas l'interdiction de la poursuite de la procédure administrative une fois conclue la procédure pénale".³⁸
37. La Cour suprême a précisé, à cet égard, que la finalité du principe *ne bis in idem* est "d'éviter une sanction disproportionnée" en se fondant sur le principe de sécurité juridique et de proportionnalité et que "la simple coexistence de procédures répressives –administratives et pénales– n'entraîne pas une double sanction (...)". Elle a rappelé également la règle de la priorité de l'autorité pénale par rapport à l'autorité administrative, si les faits incriminés sont aussi susceptibles de faire l'objet d'une sanction administrative.³⁹

C. JURISPRUDENCE RÉCENTE

38. Il est important de mettre en exergue, dans la mise à jour de cette note, que la jurisprudence a résolu les situations découlant de cette priorité de la juridiction pénale en se penchant sur l'articulation de l'aspect procédural et matériel du principe *ne bis in idem*. L'aspect procédural devrait, en conformité avec l'article 25, paragraphe 1, de la CE, garantir aux citoyens une connaissance a priori du contenu de la réaction répressive de l'État face à l'éventuelle réalisation d'un acte illicite. Une nouvelle sanction, en dehors de ces garanties, comporterait une punition

³⁵ Cano Campos, T., loc. cit, p. 191-249.

³⁶ Arrêt de la chambre du contentieux administratif de la Cour suprême, (ci-après "STS"), 5202/2008.

³⁷ Voir le FJ 5.

³⁸ En ce sens, elle cite les arrêts SSTC 48/2007, 188/2005 et 2/2003.

³⁹ Voir le FJ 5. En matière de l'impôt sur le revenu, voir STS 1773/2010, FJ 4. En matière de TVA, voir STS 4465/2010. Voir également Almodí Cid, J. M., "La rectificación de repercusión del IVA tras la imposición de sanciones (arts. 89 tres 2º de la Ley de IVA): cuestiones comunitarias y constitucionales, *Quincenal Fiscal Aranzadi*, 6/2011, p. 10 de la version électronique. En matière d'impôt sur le revenu, voir STS 1773/2010, FJ 4.

disproportionnée de la conduite illicite objet d'attention. Pour cette raison, l'interdiction du principe *ne bis in idem* ne peut pas se moduler sur la base de la priorité établie entre les différents pouvoirs de l'État dans l'exercice du pouvoir répressif.

39. Dans un arrêt de mars 2013⁴⁰, la Cour suprême a clarifié à nouveau cette règle de priorité en concluant qu'il ne s'agit pas d'une règle absolue, dans la mesure où elle ne permet pas d'annuler une sanction administrative lorsque la procédure administrative a déjà eu lieu avant la procédure pénale. Dans un tel cas, le tribunal pénal peut reprendre les faits et le cas échéant, imposer une sanction, sur la base d'une réglementation différente en modulant la sanction pénale
40. Ainsi, en ce qui concerne la modulation de la deuxième sanction, cet arrêt a souligné que, partant du principe "*ne bis in idem*", dans le cas d'une concurrence de condamnation pénale et de sanction administrative sur les mêmes faits, la solution applicable n'est pas celle d'annuler la condamnation pénale lorsque celle-ci a eu lieu ultérieurement à la sanction administrative, mais de réduire les conséquences résultant de la condamnation pénale en prenant compte de la sanction administrative.
41. Dans cette affaire, une avocate avait été sanctionnée par le barreau d'avocat en raison de sa déloyauté professionnelle et avait ultérieurement fait l'objet d'une condamnation pénale. Dans ce contexte, la Cour suprême a souligné que le noyau essentiel du principe *ne bis in idem* est celui d'empêcher une réaction punitive allant au-delà de la sanction légalement prévue et qui est, ainsi, attendue de façon prévisible. Cette prise en compte de la première sanction permet de ne pas imposer une sanction disproportionnée.
42. Dans un autre arrêt du 30 décembre de 2016, une instance d'appel, le Tribunal Superior de Justicia de Albacete⁴¹ a repris la jurisprudence précédente en réaffirmant, à nouveau, que la Cour constitutionnelle a déjà établi que le principe *ne bis in idem* n'interdit qu'une double sanction sur les mêmes faits mais pas une double décision judiciaire, les mêmes faits ne pouvant pas faire l'objet d'une sanction pénale mais être reprochables du point de vue administratif ou fiscal, pour autant que la catégorisation dans l'un et l'autre ordre de juridiction correspondent à la protection de biens juridiques différents.
43. Dans ce cadre et en ce qui concerne la procédure de droit administratif, la jurisprudence issue du Tribunal Económico-Administrativo Central (ci-après le "TEAC"), qui figure au nombre des juridictions au sens de l'article 267 TFUE⁴², mérite d'être également mentionnée.

⁴⁰ STS 2428/2013, du 4 mars 2013, rec. 901/2012- ECLI: ES:TS:2013:2428.

⁴¹ Arrêt del Tribunal Superior de Justicia, Sala de lo Contencioso, Albacete, n. rec. 452/2015, Sentencia 809/2016

⁴² Voir, par exemple, l'arrêt Diversinte et Iberlacta, C-260/91 et C-261/91.

44. Ainsi, il a récemment conclu⁴³, partant de la doctrine que la CEDH a établi dans son arrêt du 19 juin 2009, *Ruotsalainen v. Finlandia*, que, en vertu de l'article 180 de la LGT précité, il doit être admis la possibilité de poursuivre la procédure administrative du redressement d'impôt suite à un jugement d'acquiescement pour autant que les faits déclarés prouvés par le tribunal pénal soient respectés, pouvant ainsi procéder à une qualification juridique différente de ces mêmes faits en raison de l'application de deux réglementations distinctes, sans aller à l'encontre du principe *ne bis in idem* qui interdit uniquement une double sanction sur les mêmes faits mais pas deux qualifications juridiques.
45. Partant de la priorité de la juridiction pénale, il a également signalé que l'administration doit attendre le résultat de la procédure pénale. Si celle-ci est condamnatoire avec la concurrence de la triple identité exigée par le principe *ne bis in idem*, l'administration est liée au prononcé de la juridiction pénale, et toute sanction administrative devient impossible.
46. Il convient de souligner que dans un arrêt d'octobre 2016, la Cour suprême a annulé la sanction administrative et la procédure dont elle découle, suite à la violation des articles 180 LGT et 32 du RGRST, dans la mesure où l'administration fiscale qui aurait dû suspendre la procédure administrative en matière de TVA, ayant eu connaissance d'une procédure pénale se déroulant sur les mêmes faits, a décidé de poursuivre la procédure conduisant à une sanction administrative.
47. L'obligation de suspension de la procédure administrative, affirme la Cour suprême, trouve son fondement dans le besoin d'éviter des prononcés contradictoires sur les mêmes faits. Dans ce cas, la Cour suprême a été confrontée à une interprétation divergente des articles précités concernant le besoin de suspension de la procédure administrative. Ces divergences ont confronté l'Audiencia Nacional et le Tribunal Superior de Justicia de Madrid, dans la mesure où ce dernier considérait que la règle de priorité ne comporte pas le besoin de suspension lorsque l'examen sur lequel se penchait la procédure pénale était sans conséquences pour la procédure administrative.
48. Dans une décision plus récente de mars 2017, le TEAC a constaté que, conformément à l'article 180 LGT, la procédure administrative sera suspendue jusqu'au prononcé de non-lieu à statuer, la radiation de l'affaire, le retrait du dossier de la part du procureur, texte jusqu'ici presque similaire à l'article 180 LGT dans sa version antérieure. Cela dit, le TEAC ajoute également que la suspension se

⁴³ Décision du 22 septembre 2016, rendue par le Tribunal Económico-administrativo Central, n. 00799/2013/00/00.

poursuivra jusqu'à un arrêt définitif, sans mention s'il doit être condamnatore ou d'acquiescement⁴⁴.

CONCLUSIONS

49. D'ores et déjà, il est important d'avancer les conclusions des recherches en soulignant que, les problèmes de cumul de sanctions fiscales et pénales sont régis par la législation et la jurisprudence.
50. Ce cumul est régi par le principe *ne bis in idem*, et également par la règle de la priorité de la sanction pénale sur la sanction administrative. Cette règle de priorité comporte, d'abord, la suspension des procédures administratives ou du contentieux administratif, jusqu'à ce que la juridiction pénale "se prononce de manière ferme et définitive" sur les mêmes faits. La procédure administrative pourra reprendre en cas de non-lieu à statuer, de décision d'acquiescement ou d'arrêt définitif, tout en respectant la constatation des faits opérés lors du procès pénal.
51. La référence explicite à cette suspension ayant été supprimée de la réglementation fiscale ainsi que l'interdiction claire de sanction administrative suite à un arrêt pénal condamnatore, la jurisprudence a comporté des prononcés qui reprennent la jurisprudence précédente.
52. C'est le cas d'un arrêt de la Cour suprême qui en 2012, concluait à nouveau que la règle de la priorité de la juridiction pénale dans un cas de concurrence de sanction n'est pas d'une règle absolue, dans la mesure où elle ne permet pas d'annuler une sanction administrative lorsque la procédure administrative a été clôturée avant la procédure pénale. Dans un tel cas, le tribunal pénal peut reprendre les faits et le cas échéant, imposer une sanction, sur la base d'une réglementation différente en modulant la sanction pénale.
53. Rappelons que le Tribunal Económico-Administrativo Central a souligné que l'élément de culpabilité devant être apprécié lors de l'appréciation des faits conformément à l'ordre pénal pour constater l'existence d'un délit est complètement différent des critères qui opèrent lors d'un redressement d'impôts qui poursuit le respect d'une obligation fiscale. Même partant des mêmes faits et présomptions, ceux-ci peuvent d'avérer insuffisants pour imposer une condamnation pénale mais suffisants pour déterminer l'existence d'une infraction fiscale.

[...]

⁴⁴ L'article 114 de la LECrim dispose que "lorsqu'une procédure pénale vise à constater l'existence d'un délit ou d'une contravention, un procès civil sur les mêmes faits ne pourra suivre son cours; il sera suspendu, s'il y en a un, dans l'état où il se trouve, jusqu'à ce qu'intervienne le jugement définitif dans le procès pénal".

DROIT FRANCAIS

1. [...] Depuis [2012], si les principes applicables aux rapports entre les procédures pénales et administratives n'ont pas changé, la jurisprudence est quant à elle récemment venue tempérer la faculté de cumuler des sanctions administratives et des sanctions pénales en réponse à un même comportement.
2. En effet, le sujet de cette note de recherche conduit à se poser deux questions. Avant de se demander si le cumul des sanctions pénales et administratives, en particulier dans le domaine fiscal, à la suite de deux procédures séparées portant sur les mêmes faits, est admis en droit français au regard du principe *non bis in idem* (II.), l'intitulé de la question conduit à s'interroger, au préalable, sur le point de savoir si les mêmes faits peuvent ou non, ou éventuellement doivent, faire l'objet de deux procédures séparées, l'une devant les juridictions répressives et l'autre devant l'autorité et les juridictions administratives. En d'autres termes, il convient de se demander, tout d'abord, quels sont, en droit français, les principes régissant les rapports entre les procédures pénales et administratives (I.).

I. LE RAPPORT ENTRE LES PROCÉDURES PÉNALES ET ADMINISTRATIVES

3. Eu égard au principe de séparation des autorités administratives et judiciaires consacré par le droit français, les procédures pénales et administratives sont conduites séparément (A.) et sont indépendantes les unes des autres (B.).

A. LA SÉPARATION DES PROCÉDURES PÉNALES ET ADMINISTRATIVES

4. Les mêmes faits peuvent faire l'objet de plusieurs qualifications juridiques différentes et, dès lors, relever parallèlement de la compétence des autorités administratives et de celle des autorités judiciaires. Il en va ainsi de certains comportements contraires aux règles du droit administratif, qui réunissent également les éléments constitutifs d'une infraction pénale. Dans ce cas, l'application au comportement illégal du droit administratif, d'une part, et du droit pénal, d'autre part, ne sera pas soumise à la même autorité.
5. Les procédures pénales et administratives sont séparées en vertu d'un principe fondamental posé au début de la Révolution française, dérivé d'une interprétation de la séparation des pouvoirs, à savoir le principe de séparation des autorités administratives et judiciaires¹. Selon ce principe, posé par l'article 13 de la loi des

¹ Voir not. Chapus, R., *Droit administratif général*, t. I, Montchrestien, Paris, 15^e éd., 2001, 1427 p., n° 2 et 960.

16-24 août 1790 et par le décret du 16 fructidor an III, le juge administratif est seul compétent pour juger l'action de l'administration, lorsqu'elle agit dans l'exercice de ses prérogatives de puissance publique; la compétence des juridictions judiciaires est en principe exclue, sauf dérogations légales ou exceptions liées à la nature de la matière concernée². En fait, on a attribué à l'administration elle-même le soin de régler les litiges auxquels elle est partie; l'action de "l'administration qui juge" est le complément de celle de "l'administration qui agit"³. Et, de manière tout à fait indépendante et séparée, le pouvoir judiciaire a la charge de statuer sur les différends entre particuliers et sur les poursuites pénales exercées contre eux. Ainsi, l'application du droit administratif relève, en principe, de la seule compétence de l'administration et des juridictions de l'ordre administratif, et la qualification pénale des faits en cause ainsi que le prononcé d'une sanction pénale relèvent, quant à eux, de la compétence des seules juridictions répressives de l'ordre judiciaire.

6. **La matière fiscale** est un exemple de ce que le même comportement, le fait de se soustraire à l'établissement ou au paiement de l'impôt, peut faire l'objet non seulement d'une procédure administrative devant l'administration fiscale et, éventuellement, en cas de recours, devant les juridictions administratives, mais aussi, dans les cas les plus graves, en présence d'un élément intentionnel, de poursuites pénales devant les juridictions répressives, pour fraude fiscale⁴. L'action

² Ainsi, par exemple, certaines compétences sont attribuées à l'autorité judiciaire, sur le fondement de l'article 66 de la Constitution, pour édicter ou contrôler des mesures limitant la propriété privée ou les libertés fondamentales. À ce sujet, il peut être relevé que par sa décision du 17 juin 2013, le Tribunal des conflits, après avoir redéfini la voie de fait, énonce que seule l'atteinte au droit de propriété qui en entraîne l'extinction peut justifier la compétence du juge judiciaire; a contrario, c'est-à-dire lorsque l'atteinte au droit de propriété ne conduit pas à son extinction, le juge administratif est reconnu compétent pour en connaître (n° C3911, *M. Bergoend c/ Sté ERDF Anancy Léman*). Dans le même sens, depuis une décision du 9 décembre 2013 du Tribunal des conflits (n° 3931, *Commune de Saint-Palais-sur-Mer*), la compétence est désormais accordée au juge administratif (et non plus au juge judiciaire) pour statuer sur une demande en réparation du préjudice résultant d'une emprise irrégulière. En outre, selon l'article 111-5 du code pénal, les juridictions pénales sont compétentes pour interpréter et pour apprécier la légalité des actes administratifs réglementaires ou individuels lorsque de cet examen dépend la solution du procès pénal qui leur est soumis.

³ Chapus, R., *Droit administratif général*, op. cit., n° 960, p. 748.

⁴ Le délit général de fraude fiscale est défini à l'article 1741 du code général des impôts (ci-après le "CGI"), qui punit "quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse". Pour une présentation très complète du régime de la fraude fiscale, distinguant le délit général des fraudes particulières à certains impôts, voir le chapitre n° 5 "Droit pénal et administration fiscale", dans le manuel de Lepage, A., Maistre du Chambon, P., et Salomon, R., *Droit pénal des affaires*, Litec, Paris, 4^e éd., 2015, 948 p., p. 805-849.

publique⁵ sera alors mise en mouvement par l'administration fiscale, et non directement par le ministère public, en dérogation aux règles de droit commun⁶.

7. Outre le fait qu'elles sont conduites séparément, les procédures pénales et administratives ne sont pas dépendantes l'une de l'autre même lorsqu'elles portent sur des faits identiques.

B. L'INDÉPENDANCE DES PROCÉDURES PÉNALES ET ADMINISTRATIVES

8. Un principe d'indépendance des procédures pénales et administratives s'impose comme corollaire du principe de séparation des autorités administratives et judiciaires. Ainsi, la règle procédurale "le criminel tient le civil en l'état" n'a pas d'équivalent dans le domaine administratif⁷. Au civil, l'action civile et l'action publique peuvent être, ou non, exercées séparément. Lorsqu'elles sont exercées séparément, la juridiction civile saisie de l'action civile en réparation du dommage causé par un crime⁸, un délit⁹ ou une contravention¹⁰ doit surseoir à statuer tant que la juridiction pénale ne s'est pas prononcée définitivement sur l'action publique¹¹. Cette règle est le corollaire procédural de la règle de l'autorité de la chose jugée au

⁵ On appelle "action publique", l'"action exercée au nom de la société, en principe par les soins d'un corps spécial de magistrats (le ministère public) qui a pour objet l'application de la loi pénale à l'auteur du fait réputé délictueux, et la réparation du dommage causé à la société". Elle se distingue de l'action civile qui est l'"action ouverte à la victime d'une infraction pénale, en réparation du dommage que celle-ci lui a causé (frais exposés dans le procès pénal, restitutions, dommages-intérêts), qui peut être exercée en même temps et devant les mêmes juges que l'action publique, ou séparément devant la juridiction civile". Cornu, G., *Vocabulaire juridique*, PUF, Paris, 10^e éd., 2014, 1099 p., p. 25 et 27.

⁶ À la différence des délits de droit commun, le délit de fraude fiscale n'est pas poursuivi d'office par le ministère public, mais suppose une plainte préalable de l'administration fiscale, déposée après l'avis conforme de la Commission des infractions fiscales, saisie par le ministre du Budget (article L. 228 du Livre des procédures fiscales, voir Lepage, A., Maistre du Chambon, P., et Salomon, R., *Droit pénal des affaires*, *op. cit.*, p. 892 et suiv.)

⁷ Voir Breen, E., "L'autorité de chose jugée au pénal sur l'administratif", *RD publ.*, 2004/6, p. 1593-1630, spéc. p. 1623 et suiv.

⁸ Au sens technique, le crime est l'"espèce d'infraction pénale, appartenant à la catégorie des plus graves d'entre elles que la loi détermine comme telle, dont elle définit les éléments et fixe la sanction, en précisant la peine criminelle qu'encourent ses auteurs, devant la cour d'assises", Cornu, G., *Vocabulaire juridique*, *op. cit.*, p. 287.

⁹ Le délit vise quant à lui l'"espèce d'infraction moins grave que le crime et plus grave que la contravention que la loi détermine comme telle, dont elle définit les éléments et fixe la sanction en précisant la peine correctionnelle qu'encourent ses auteurs devant le tribunal correctionnel", *ibid.*, p. 318.

¹⁰ La contravention est l'"espèce d'infraction appartenant à une catégorie située au bas de l'échelle de gravité et subdivisée en plusieurs classes, dont la détermination, la définition et le classement relèvent non de la loi mais du règlement ainsi que, dans certaines limites, la fixation de la peine encourue par les contrevenants. Infraction matérielle réprimée par des peines contraventionnelles [...] dont la connaissance appartient aux tribunaux d'instance statuant de manière pénale", *ibid.*, p. 262.

¹¹ Article 4, alinéa 2, lu en combinaison avec l'article 2, du code de procédure pénale (ci-après le "CPP").

pénal sur le civil, qui signifie que ce qui est jugé par le juge pénal s'impose au civil (l'inverse n'étant pas vrai), cet effet s'étendant à la qualification juridique des faits. Il existe donc une certaine dépendance des procédures pénales et civiles, même si elle a été atténuée par une réforme de la procédure pénale en 2007¹².

9. Rien de tel en droit administratif: le criminel ne tient pas l'administratif en l'état. En d'autres termes, l'autorité administrative n'est pas tenue de différer sa décision et le juge administratif n'est pas tenu de surseoir à statuer, lorsqu'une action intéressant la même affaire est pendante devant le juge pénal. Pour autant, toute primauté du pénal sur l'administratif n'est pas totalement à exclure. La jurisprudence admet ainsi une **autorité absolue de la chose jugée au pénal sur l'administratif**, qui se restreint cependant aux faits constatés par le juge pénal et ne s'étend pas à la qualification juridique¹³, en raison du double obstacle de l'autonomie du droit administratif et de la séparation des autorités administratives et judiciaires. En outre, le Conseil d'État reconnaît que les juges du fond ont la faculté de surseoir à statuer en attendant la décision du juge pénal¹⁴: une telle demande de sursis à statuer étant considérée recevable, le juge de l'impôt évaluera son bien-fondé par un examen au cas par cas.
10. À l'inverse, selon une jurisprudence constante, la chambre criminelle de la Cour de cassation déduit du principe d'indépendance des procédures pénale et administrative **l'absence d'autorité de la chose jugée au fiscal à l'égard du juge pénal** et l'absence d'obligation de ce juge pénal de surseoir à statuer sur la poursuite pénale dans l'attente de la décision du juge administratif¹⁵. La chambre criminelle considère même une telle demande de sursis à statuer comme irrecevable et casse

¹² Depuis la loi n° 2007-291 du 5 mars 2007 tendant à renforcer l'équilibre de la procédure pénale (JO, 6 mars 2007), ce sursis à statuer du juge civil est limité à l'hypothèse visée par l'article 2 du CPP de la réparation du dommage causé par un crime, un délit ou une contravention. En revanche, désormais, selon l'article 4, alinéa 3, du CPP, "la mise en mouvement de l'action publique n'impose pas la suspension du jugement des autres actions exercées devant la juridiction civile, de quelque nature qu'elles soient, même si la décision à intervenir au pénal est susceptible d'exercer, directement ou indirectement, une influence sur la solution du procès au civil".

¹³ Le Conseil d'État reconnaît de façon constante que "l'autorité de la chose jugée qui appartient aux décisions des juges répressifs devenues définitives s'attache à la constatation des faits mentionnés dans les jugements et arrêts, support nécessaire du dispositif, et à leur qualification au regard de la loi pénale [... mais] ne s'attache pas à l'appréciation de ces mêmes faits au regard de la loi fiscale, notamment en ce qui concerne l'évaluation des bases d'imposition", voir par exemple CE, 9^e/10^e ss-sect. réunies, 15 avr. 2011, n° 310304; CE, 8^e/3^e ch. réunies, 24 février 2017, n° 390467, Inédit au recueil Lebon.

¹⁴ CE, 9^e/7^e ss-sect. réunies, 22 novembre 1972, n° 77490, *Rec. CE* 1972, p. 744.

¹⁵ "Les poursuites pénales instaurées sur le fondement de l'article 1741 du code général des impôts pour soustraction frauduleuse à l'établissement et au paiement de l'impôt et la procédure administrative tendant à la fixation de l'assiette et de l'étendue des impositions sont, par leur nature et par leur objet, différentes et indépendantes l'une de l'autre. Il s'ensuit que la décision du juge de l'impôt appelé à statuer sur la procédure administrative n'ayant pas l'autorité de la chose jugée à l'égard du juge répressif, ce dernier n'a pas à surseoir à statuer sur la poursuite pénale jusqu'à ce que cette décision soit intervenue.", Cass. Crim, 5 juillet 1976, n° 75-93347, Bull. crim. 1976, n° 246, p. 645.

régulièrement des décisions de juges de fond ayant sursis à statuer dans de telles circonstances¹⁶.

11. Autres manifestations du principe d'indépendance des procédures, "le juge pénal ne peut pas fonder directement sa décision sur les constatations et appréciations opérées par l'administration fiscale ou le juge de l'impôt" et le contribuable ayant bénéficié d'une décision de décharge ne pourra pas s'en prévaloir pour exercer un recours en révision contre la décision pénale rendue antérieurement¹⁷. La chambre criminelle de la Cour de cassation autorise cependant le juge pénal à "puiser les éléments de sa conviction dans les constatations de fait relevées par les vérificateurs fiscaux, et contradictoirement débattues devant lui, s'il en reconnaît l'exactitude par une appréciation exempte d'insuffisance"¹⁸. Puisqu'il n'est pas lié par les constatations du juge de l'impôt, le juge pénal pourrait par conséquent condamner un contribuable pour fraude fiscale alors même que cette personne aurait bénéficié d'une décision de décharge ou de dégrèvement d'impôt¹⁹.
12. L'une des conséquences du principe d'indépendance des procédures est que la nature des peines éventuellement prononcées au pénal ne devrait pas limiter la possibilité pour l'administration de faire usage de ses pouvoirs propres de sanction, dès lors que ce cumul de sanctions est conforme aux exigences du principe *non bis in idem*. C'est la question qu'il convient, à présent, d'examiner.

II. LE CUMUL DES SANCTIONS PÉNALES ET ADMINISTRATIVES EN MATIÈRE FISCALE

13. Pour répondre à la question de savoir si le cumul des sanctions pénales et administratives, en particulier dans le contentieux fiscal, est admis au regard de la règle *non bis in idem* (B.), il convient, au préalable, de s'intéresser à la définition de cette règle (A.).

A. LA DÉFINITION DE LA RÈGLE *NON BIS IN IDEM*

14. La formule latine *non bis in idem* exprime le fait "qu'un accusé jugé (acquitté ou condamné) par une décision non susceptible de recours ne peut plus être poursuivi

¹⁶ Voir par exemple la décision précitée; Cass. crim., 11 janvier 2006, n° 05-82674, Bull. crim. 2006, n° 16, p. 66.

¹⁷ Deboissy, F., "Retour sur un principe controversé: l'indépendance des procédures pénale et fiscale", précité, n°s 10 et 12.

¹⁸ Cass. crim., 9 octobre 1997, n° 96-83681, Bull. crim. 1997, n° 331, p. 1097.

¹⁹ Voir par exemple Cass. crim., 11 février 2009, n° 08-83181; Cass. crim., 13 juin 2012, n° 11-84092, M. X.

pour le même fait"²⁰. Cette règle est consacrée par les textes internationaux²¹ et en droit national, par l'article 6 du code de procédure pénale, qui dispose que "l'action publique pour l'application de la peine s'éteint par [...] la chose jugée", et par l'article 368 de ce même code, qui énonce qu'"aucune personne acquittée légalement ne peut plus être reprise ou accusée à raison des mêmes faits, même sous une qualification différente"²². Le Conseil constitutionnel refuse de voir dans le principe *ne bis in idem* un principe constitutionnel, ayant au contraire rappelé à plusieurs reprises depuis 1982 sa seule valeur législative²³.

15. Ainsi, la règle *non bis in idem* est une règle de droit pénal qui se traduit, en termes procéduriers, par l'effet d'"autorité de la chose jugée au pénal sur le pénal"²⁴. Cet effet s'attache à toutes les décisions pénales définitives²⁵, c'est-à-dire aux décisions rendues par des juridictions de jugement, insusceptibles de voies de recours²⁶, et fait obstacle à ce que la même poursuite pénale à l'encontre de la même personne, portant sur le même objet et soutenue par la même cause soit à nouveau portée devant une juridiction²⁷. La mise en œuvre de la règle *non bis in idem* exige donc une triple identité d'objet, de parties et de cause entre deux poursuites successives.
16. En raison du fait qu'une poursuite pénale et une procédure administrative n'ont pas le même objet, la règle *non bis in idem* ne saurait interdire le cumul des sanctions administratives et pénales. Telle est la position adoptée, de manière unanime, par la jurisprudence française.

²⁰ Cornu, G., *Vocabulaire juridique*, *op. cit.*, p. 684.

²¹ Article 14, paragraphe 7, du Pacte international relatif aux droits civils et politiques; CEDH (Protocole n° 7, article 4), Charte des droits fondamentaux de l'UE, article 50.

²² Il convient enfin de mentionner l'article 692 du code de procédure pénale, en vertu duquel, lorsque des infractions commises hors du territoire français relèvent de la compétence des juridictions françaises, "aucune poursuite ne peut être exercée contre une personne justifiant qu'elle a été jugée définitivement à l'étranger pour les mêmes faits et, en cas de condamnation, que la peine a été subie ou prescrite".

²³ Cons. const., 30 juillet 1982, n° 82-143 DC, *Rec. 1982*, p. 57.

²⁴ Rassat, M.-L., *Procédure pénale*, Ed. Ellipses, Paris, 2^e éd., 2013, p. 749. En droit pénal français, la "portée des effets de la chose jugée [consacrée par l'article 6 CPP] est plus large que celle du principe *non bis in idem* [consacré par l'article 368 du même code] dans la mesure où elle s'oppose, non seulement à la nouvelle poursuite d'une personne précédemment relaxée ou acquittée par une décision définitive, mais encore à la reprise de l'action publique dans les hypothèses où, par exemple, la peine prononcée à titre définitif apparaît insuffisante ou lorsque le verdict paraît entaché d'erreur judiciaire [...]", Robert, M., "Le principe *non bis in idem*: vers un bouleversement du droit français de la sanction?", *AJ Pénal*, 2016, p. 475. Cet auteur considère ainsi que le principe *ne bis in idem* ne doit dès lors être vu que comme une conséquence de l'autorité de la chose jugée.

²⁵ Rassat, M.-L., *Procédure pénale*, *op. cit.*, n° 705, p. 748-749. Voir également Guinchard, S., et Buisson, J., *Procédure pénale*, Litec, Paris, 10^e éd., 2014, 1510 p., p. 1453.

²⁶ Tel est le cas lorsque le délai pour intenter un recours est dépassé, ou lorsque le recours a été exercé, à l'exception des pourvois en révision et en réexamen.

²⁷ Voir les termes "chose jugée" et "autorité de la chose jugée", in Cornu, G., *Vocabulaire juridique*, *op. cit.*, p. 174.

B. L'INAPPLICABILITÉ DE LA RÈGLE NON *BIS IN IDEM* AU CUMUL DES SANCTIONS PÉNALES ET ADMINISTRATIVES

17. La règle *non bis in idem* nécessite, pour s'appliquer, que les deux actions successives aient le même objet²⁸. Dans le champ pénal strict, ce sera toujours le cas, puisqu'une poursuite pénale, quelle qu'elle soit, a toujours pour objet la condamnation d'une personne qui s'est rendue coupable d'une infraction à une sanction pénale. En revanche, même si elles concernent les mêmes faits, une poursuite pénale et une procédure administrative ont un objet différent.
18. Ainsi, **en matière fiscale**, l'action de l'administration dans le cadre du contrôle fiscal, de même que les sanctions fiscales (intérêts de retard, majorations de droit et amendes²⁹) tendent au recouvrement de l'impôt, tandis que les poursuites pénales et les sanctions pénales encourues (peine d'emprisonnement de 5 ans et amende de 500 000 euros³⁰) visent à réprimer les comportements délictueux visant à la soustraction à l'impôt³¹. Comme la poursuite pénale et la procédure administrative ont des objets et des finalités différents, la règle *non bis in idem* n'est pas applicable au cumul des sanctions pénales et administratives, y compris en matière fiscale³². En particulier dans cette matière, l'autorisation de cumuler des sanctions pénales et fiscales dispose donc en droit français d'un fondement législatif³³, que conforte une jurisprudence judiciaire et administrative constante³⁴.
19. La position de la Cour de cassation tendant à admettre le cumul des sanctions pénales et administratives est déjà ancienne³⁵ et a été maintenue même après que la

²⁸ Voir Guinchard, S., et Buisson, J., *Procédure pénale*, op. cit., p. 1453, n° 2618; voir également Rassat, M.-L., *Procédure pénale*, op. cit., p. 751.

²⁹ Parmi les sanctions fiscales, les articles 1728 et suiv. CGI prévoient la majoration d'impôt et l'amende.

³⁰ Article 1741 CGI.

³¹ En ce sens, Cass. crim., 20 juin 1996, n° 94-85796, Bull. crim. 1996, n° 268, p. 806.

³² Sur le cumul de sanctions fiscales et pénales, voir en particulier Ayrault, L., "Sanction fiscale. Définition et régime juridique", *J.-Cl. Proc. fiscales*, fasc. 385, octobre 2010, n° 73-87.

³³ L'article 1741, alinéa 1, CGI précité prévoit que les sanctions pénales qu'il énonce sont encourues "indépendamment des sanctions fiscales applicables".

³⁴ Il convient toutefois de préciser que la matière fiscale n'est pas le seul domaine dans lequel la loi prévoit un dispositif répressif combinant sanctions pénales et sanctions administratives. S'agissant par exemple des installations classées pour la protection de l'environnement, voir les sections 1, "Contrôle et sanctions administratifs" et 2, "Dispositions pénales" du chapitre IV du titre 1^{er} du livre V de la partie législative du code de l'environnement.

³⁵ Cass. crim., 24 mai 1967, n° 63-92376, Bull. crim. 1967, n° 163; voir également Cass. crim., 9 avril 1970, n° 68-92282, Bull. crim. 1970, n° 114, p. 262.

Cour européenne des droits de l'homme (ci-après la "Cour EDH") se fut prononcée en faveur d'une définition large de la matière pénale au sens de la Convention européenne des droits de l'homme (ci-après la "CEDH")³⁶. Malgré cette jurisprudence, la Cour de cassation a décidé que "la règle *non bis in idem* consacrée par l'article 4 du Protocole n° 7, additionnel à la Convention [CEDH], ne trouve à s'appliquer, selon les réserves faites par la France en marge de ce Protocole, que pour les infractions relevant en droit français de la compétence des tribunaux statuant en matière pénale et n'interdit pas le prononcé de sanctions fiscales parallèlement aux sanctions infligées par le juge répressif"³⁷.

20. La réserve faite par la France en marge du Protocole n° 7, lors de l'adoption de celui-ci en 1986, précise en effet que "*le Gouvernement de la République française déclare que seules les infractions relevant en droit français de la compétence des tribunaux statuant en matière pénale doivent être regardées comme des infractions au sens des articles 2 à 4 du présent Protocole*". Cette réserve a pour effet d'éviter que des sanctions infligées par une autorité administrative, même si elles présentent le caractère de punition, entrent dans le champ de l'article 4 du Protocole n° 7³⁸.
21. Cette solution a également été affirmée par le Conseil d'État, dans un avis rendu en 1997³⁹.
22. De son côté, le Conseil constitutionnel a également admis le cumul des sanctions administratives, notamment fiscales, et des sanctions pénales, en y ajoutant toutefois une limite tenant au respect du principe de proportionnalité. Selon le juge constitutionnel, en effet:

³⁶ En effet, dans l'arrêt *Bendenoun*, rendu en matière fiscale, dans le cadre du contentieux de l'article 6-1 de la CEDH, la Cour EDH a jugé que les majorations d'impôts prévues par le droit français en cas de minoration des déclarations, de mauvaise foi ou par manœuvres frauduleuses, présentaient, eu égard entre autres à leur ampleur, un caractère pénal au sens matériel du terme: Cour EDH, 24 février 1994, *Bendenoun c/ France*, n° 12547/86. Précisons, toutefois, que cette appréciation a été donnée dans le cadre du contentieux de l'article 6-1 de la CEDH. Sur la définition extensive de la matière pénale par la Cour EDH, voir la contribution spécialement consacrée à la CEDH dans la présente note de recherche, spécialement le titre 1, sur la détermination du caractère pénal des procédures.

³⁷ Cass. crim., 20 juin 1996, n° 94-85796, précité; voir également. Cass. crim, 16 janv. 2002, n° 01-83742.

³⁸ Étant donné la jurisprudence de la Cour EDH, laquelle a invalidé la réserve formulée par l'Italie, alors qu'elle était rédigée en des termes proches de ceux de la réserve française, la question de la validité de la réserve française demeure. Voir Cour EDH, 4 mars 2014, *Grande Stevens c/ Italie*, n° 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18668/10, 18698/10, § 211.

³⁹ CE, avis, 9^e/8^e ss-sect. réunies, 4 avril 1997, n° 183658. Voir également CE, 9^e/10^e ss-sect. réunies, 26 décembre 2008, n° 282995.

- i) Le cumul est admis. La règle *non bis in idem* "ne reçoit pas application en cas de cumul entre sanctions pénales et sanctions administratives"⁴⁰.
- ii) Toutefois, en cas de cumul d'une sanction pénale avec une sanction administrative de nature pécuniaire, il doit être satisfait au respect du principe de proportionnalité⁴¹. Le Conseil constitutionnel considère de façon générale que "lorsqu'une sanction administrative est susceptible de se cumuler avec une sanction pénale, le principe de proportionnalité implique qu'en tout état de cause, le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues"⁴². Le cumul des sanctions pénales et administratives – dont les sanctions fiscales –, s'il est autorisé, est donc plafonné.

La jurisprudence récente du Conseil constitutionnel est cependant venue limiter cette possibilité de cumul de sanctions à deux reprises. Par sa décision du 18 mars 2015⁴³, le juge constitutionnel a tout d'abord déclaré inconstitutionnelles les dispositions législatives prévoyant le cumul de poursuites et de sanctions administratives et pénales concernant le délit et le manquement d'initié⁴⁴. Pour consacrer cette nouvelle interdiction de cumuler des sanctions pénales et des sanctions administratives dans ce domaine des abus de marché, il ne s'est pas fondé

⁴⁰ Cons. const., 28 juill. 1989, n° 89-260 DC, *Loi relative à la sécurité et à la transparence des marchés financiers*, Rec. 1989, p. 71, considérant n° 16. Il est à cet égard intéressant de noter que le Conseil constitutionnel, tout en refusant d'appliquer le principe *ne bis in idem* dans une telle situation, paraît accorder une fonction équivalente au principe de proportionnalité. Ainsi énonce-t-il dans la décision Cons. const., 7 mars 2014, n° 2013-371 QPC, *SAS Labeyrie* que "le principe d'un tel cumul de sanctions n'est pas, en lui-même, contraire au principe de proportionnalité des peines garanti par l'article 8 de la Déclaration de 1789 ; que, toutefois, lorsque deux sanctions prononcées pour un même fait sont susceptibles de se cumuler, le principe de proportionnalité implique qu'en tout état de cause, le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues; qu'il appartient donc aux autorités administratives compétentes de veiller au respect de cette exigence ; que, sous cette réserve, le grief tiré de la violation des principes de nécessité et de proportionnalité des peines doit être écarté".

⁴¹ Décision n° 89-260 DC, précitée, considérant n° 22.

⁴² Cons. const., 28 juillet 1989, n° 89-260 DC, *Loi relative à la sécurité et à la transparence du marché financier*, précité, considérant n° 22; Cons. const., 27 septembre 2013, n° 2013-341 QPC, *M. Smaïn Q. et autre*, Rec. 2013, p. 938, considérant n° 8. Cette solution a été confirmée en matière fiscale: Cons. const., 30 décembre 1997, n° 97-395 DC, *Loi des finances pour 1998*, Rec. 1997, p. 333, considérant n° 41.

⁴³ Cons. const., 18 mars 2015, n° 2014-453/454 QPC et 2015-462 QPC, *M. John L. et autres*.

⁴⁴ Par cette décision, le Conseil constitutionnel énonce que le cumul de sanctions porte atteinte au principe de nécessité des délits et des peines et est donc inconstitutionnel lorsque les sanctions en cause répriment les mêmes faits, que ces sanctions ne sont pas de nature différente et relèvent du même ordre de juridiction et que les intérêts sociaux protégés sont les mêmes. Il peut à cet égard être observé que l'examen de ces quatre critères, qui vise à déterminer si les deux sanctions font en tous points double emploi, rapproche le contrôle effectué de celui réalisé dans le cadre de l'appréciation de la mise en jeu du principe *ne bis in idem*. Cette décision du Conseil constitutionnel est à mettre en perspective avec l'arrêt précité de la Cour EDH *Grande Stevens c/ Italie*, dans lequel cette juridiction a estimé que la double poursuite prévue en Italie dans cette même matière d'abus de marché méconnaissait le principe *ne bis in idem*.

sur le principe *ne bis in idem* mais sur le seul principe de nécessité des délits et des peines, consacré par l'article 8 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen⁴⁵.

Ensuite, c'est encore en se référant au seul principe de nécessité des délits et des peines que le Conseil constitutionnel a apprécié, dans la décision Cahuzac, le cumul des sanctions pénales et fiscales. En effet, par deux décisions du 24 juin 2016⁴⁶, dont l'une concernait le procès pénal très médiatisé de l'ancien ministre du Budget, la juridiction constitutionnelle réaffirme le possible cumul de procédures et de sanctions administratives et pénales, mais elle y ajoute trois réserves, dont la deuxième est déterminante. Désormais, *en cas d'insuffisance volontaire de déclaration*, en premier lieu, une décision définitive du juge administratif ayant déchargé de l'impôt un contribuable pour "un motif de fond" fait obstacle à sa condamnation pour fraude fiscale sur le plan pénal (considérant 13 de la décision Cahuzac). En deuxième lieu, la sanction pénale prévue par l'article 1741 CGI précité n'aura maintenant vocation à s'appliquer "qu'aux cas les plus graves de dissimulation frauduleuse de sommes soumises à l'impôt", le Conseil précisant que cette gravité pourra "résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention" (considérant 21 de cette même décision). Malgré les difficultés d'interprétation que pose cette notion de "cas les plus graves" de fraude fiscale⁴⁷, il apparaît néanmoins que les cas "les moins graves" de fraude fiscale ne pourront plus faire l'objet d'une sanction pénale, le cumul de sanctions fiscales et pénales étant à présent interdit à leur propos. En dernier lieu, le Conseil rappelle le nécessaire respect du principe de proportionnalité et l'obligation que le montant global des sanctions infligées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues (considérant 24 de cette décision).

Ainsi,

iii) en matière fiscale, en cas d'insuffisance volontaire de déclaration, le cumul de sanctions pénales et fiscales est aujourd'hui limité aux seuls cas de fraude "les plus graves". Pour les cas les moins graves de fraude fiscale consistant en une insuffisance volontaire de déclaration, seule la sanction administrative pourra

⁴⁵ Article 8 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789: "La Loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires, et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une Loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée."

⁴⁶ Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *M. Alec W. et autre*, et n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C.* [(décision dite Cahuzac)]. Ces décisions ont été confirmées par la décision Cons. const., 22 juillet 2016, n° 2016-556 QPC, *M. Patrick S.*

⁴⁷ La portée de cette jurisprudence Cahuzac reste en effet à déterminer: quel régime sera applicable "aux autres formes de fraude fiscale, notamment le défaut pur et simple de déclaration [...]"; comment préciser les trois critères des cas de fraude les plus graves; la [deuxième] réserve joue-t-elle même si le contribuable n'a pas encore été sanctionné par l'Administration?; Detraz S., "La mise à l'écart du principe *non bis in idem* en matière fiscale", *Droit fiscal*, n° 38, 22 septembre 2016, p. 502 et suiv., point 19. Voir aussi, du même auteur, "Constitutionnalité relative du cumul des sanctions fiscales et pénales", *Droit fiscal*, n° 27, 7 juillet 2016, comm. 405. Un autre auteur a pu souligner "la rareté des poursuites pénales pour fraude fiscale, [soit] moins de 1 000 par an en moyenne", Deboissy, F., "Retour sur un principe controversé: l'indépendance des procédures pénale et fiscale", précité, n° 4.

être prononcée. Dès lors, pour les autres formes de fraude fiscale, la règle du cumul plafonné continuera vraisemblablement à s'appliquer.

23. L'on sait que, ces dernières années, la Cour EDH a considérablement fait évoluer sa jurisprudence. Mais l'évolution de la jurisprudence de la Cour EDH ne devrait pas en elle-même modifier l'état de la jurisprudence française, tant qu'existera la réserve faite par la France en marge du Protocole n° 7.
24. Il convient de noter, par ailleurs, que, même sur le fondement de l'article 14, paragraphe 7, du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, ratifié par la France, selon lequel "nul ne peut être poursuivi ou puni en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi ou à la procédure pénale de son pays", la Cour de cassation et le Conseil d'État, retenant là encore une définition restrictive de la matière pénale, ont décidé que cette stipulation du Pacte ne s'opposait pas au cumul des sanctions fiscales et pénales⁴⁸.
25. Enfin, la Cour de cassation, dans un arrêt de janvier 2014, dans une affaire concernant une atteinte à la transparence des marchés, semble retenir que le cumul de sanctions administratives et pénales est conforme à l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne sous la réserve que le montant global des amendes susceptibles d'être prononcées ne dépasse pas le plafond de la sanction encourue la plus élevée⁴⁹.

[...]

⁴⁸ Les deux juridictions suprêmes ont retenu en effet, en des termes identiques, que la règle *non bis in idem* exprimée par l'article 14, paragraphe 7, du Pacte international relatif aux droits civils et politiques "ne trouve à s'appliquer que dans le cas où une même infraction pénale, ayant donné lieu à un jugement définitif de condamnation ou d'acquiescement, ferait l'objet d'une nouvelle poursuite et, le cas échéant, d'une condamnation devant ou par une juridiction répressive" (Cass. crim., 27 octobre 1999, n° 98-84626; Cass. crim., 10 novembre 1999, n° 98-84076; confirmées par Cass. crim., 5 juin 2002, n° 01-85005 et CE, avis, 9^e/8^e ss-sect. réunies, 4 avril 1997, n° 183658).

⁴⁹ L'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne ne s'oppose pas à ce qu'une personne sanctionnée pour un manquement relevant de la compétence de l'[Autorité des Marchés Financiers] puisse, en raison des mêmes faits, être poursuivie et condamnée pour un délit dès lors que, d'une part, ce cumul garantit la sanction effective, proportionnée et dissuasive, au sens de l'article 14-1 de la directive 2003/6/CE du 28 janvier 2003, dont dépend la réalisation de l'objectif d'intérêt général reconnu par l'Union européenne, entrant dans les prévisions de l'article 52 de la Charte et tendant à assurer l'intégrité des marchés financiers communautaires et à renforcer la confiance des investisseurs, d'autre part, le montant global des amendes susceptibles d'être prononcées ne peut dépasser le plafond de la sanction encourue la plus élevée", Cass. crim., 22 janvier 2014, n° 12-83579, Bull. crim. 2014, n° 22.

DROIT HONGROIS

I. INTRODUCTION

1. À titre liminaire, il convient d'indiquer que la présente contribution a pour objet de présenter le principe *ne bis in idem* dans le cas d'un cumul de sanctions administratives, en particulier fiscales, et de sanctions pénales ainsi que, la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme relative à ce sujet. [...]
2. En premier lieu, seront présentées la base juridique et l'application du principe *ne bis in idem* dans le cadre juridique général visant le traitement des infractions variables, compte tenu des sanctions et des procédures des différentes branches du droit. En second lieu, sera analysé le principe *ne bis in idem* dans le cas d'un cumul de sanctions applicables à des comportements contraires au droit fiscal. Enfin en dernier lieu, seront abordées les évolutions intervenues à cet égard en droit hongrois en vertu de la jurisprudence de la Cour EDH et de la Cour de justice.

II. LA BASE JURIDIQUE DU PRINCIPE *NE BIS IN IDEM*

3. En droit hongrois, la règle *ne bis in idem* est consacrée dans la Constitution¹ ainsi que dans plusieurs articles de la loi sur le code de procédure pénale tandis que le principe selon lequel nul ne peut être poursuivi ou sanctionné pénalement pour des faits ayant déjà fait l'objet d'une décision définitive d'acquiescement ou de condamnation à son encontre est inhérent au droit pénal hongrois.² Cependant, ce principe, qui s'applique de manière cohérente sur le plan pénal, risque de ne pas être systématiquement respecté dès lors que non seulement une procédure pénale, mais également une procédure administrative sont engagées afin de sanctionner un comportement potentiellement nuisible à la société.

¹ En vertu de l'article XXVIII, paragraphe 6, de la Loi Fondamentale de la Hongrie (le 25 avril 2011), " sous réserve des cas extraordinaires de recours fixés par la loi, nul ne peut être déclaré coupable ni puni pour une infraction pour laquelle il a déjà été condamné ou acquitté en vertu d'une décision définitive en Hongrie ou – dans le cadre d'un traité international ou d'un acte juridique de l'Union européenne – dans un autre état."

² Articles 6, paragraphe 3, sous d), 174, paragraphe 1, sous f), 190, paragraphe 1, sous h), 267, paragraphe 1, sous d), 373, paragraphe 1, sous d), de la loi XIX de 1998 sur la procédure pénale (A büntetőeljárásról szóló 1998. évi XIX. törvény, ci-après la "loi sur la procédure pénale").

III. L'INTRODUCTION DES INFRACTIONS PÉNALES ET ADMINISTRATIVES

4. Le droit pénal hongrois distingue trois types d'infractions: les contraventions (szabálysértés), les délits (vétség) et les crimes (bűntett), ces deux derniers (les infractions pénales proprement dites) sont réglés par le code pénal³ et relèvent de la compétence des tribunaux de droit commun. Le juge pénal tranche le litige conformément aux dispositions de la loi sur la procédure pénale. En principe, seul l'acte intentionnel est punissable. Toutefois, la loi peut sanctionner expressément l'acte commis par négligence.⁴
5. Il convient de relever que les contraventions sont considérées comme des infractions passerelles entre le droit pénal et le droit administratif.⁵ Elles sont définies par plusieurs actes législatifs⁶ et, selon la règle générale, relèvent en première instance soit de la compétence des autorités administratives agissant en tant qu'autorités de contraventions, soit, de manière exceptionnelle, de la compétence de la police, de l'administration fiscale, ou des tribunaux pénaux.⁷ Les contraventions sont jugées conformément aux règles procédurales spécifiques. La culpabilité est une condition nécessaire à la responsabilité contraventionnelle.⁸
6. En tant que "quatrième catégorie d'infractions", il convient de signaler les infractions de nature administrative sur la base desquelles des amendes

³ Article 5, de la loi C de 2012 sur le code pénal (A Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény, ci-après le "code pénal").

⁴ Article 4, paragraphe 1, du code pénal.

⁵ Les contraventions sont souvent définies comme étant d'une part des infractions pénales mineures et, d'autre part, des infractions administratives. Voir l'arrêt 60/2009. (V.28.) de la Cour constitutionnelle, partie III.

⁶ La nouvelle loi sur les contraventions (A szabálysértésekről, a szabálysértési eljárásról és a szabálysértési nyilvántartási rendszerről szóló 2012. évi II. törvény, ci-après la "loi sur les contraventions"), qui est entrée en vigueur le 15 avril 2012, est considérée comme le "code" comportant les règles substantielles et procédurales générales relatives aux contraventions.

⁷ Les entités investies du pouvoir d'agir comme les autorités de contraventions sont définies par les articles 38 (1) à (3) de la loi sur les contraventions. En première instance, seules les contraventions passibles d'une peine privative de liberté relèvent de la compétence du tribunal, les autres restent de la compétence des autorités administratives agissant comme autorités de contraventions, ou de la compétence de la police ou de l'administration fiscale. Le juge pénal est compétent pour se prononcer en deuxième instance, suite à une "exception" introduite contre la décision de l'autorité administrative (article 42, paragraphe 2, de la loi sur les contraventions).

⁸ Article 2, paragraphe 1, de la loi sur les contraventions.

administratives⁹ et d'autres sanctions¹⁰ peuvent être infligées et appliquées par les autorités administratives aux personnes ayant enfreint certaines règles administratives sectorielles. Au niveau procédural, les comportements contraires aux règles administratives sont jugés conformément aux règles sectorielles et à la loi sur les règles générales de la procédure administrative¹¹ qui ouvre la voie à un contrôle juridictionnel devant le juge administratif. Ces règles administratives peuvent comprendre une responsabilité sans faute.

IV. CUMUL DES PROCÉDURES ET DES SANCTIONS PÉNALES ET ADMINISTRATIVES

7. Dans ce contexte, du fait qu'il existe quatre types d'infractions, il convient d'examiner la relation entre ceux-ci eu égard au cas où il s'agit d'un cumul des procédures ainsi que des sanctions.
8. Premièrement, en ce qui concerne les rapports entre les infractions pénales (y compris les délits et les crimes, ci-après les "infractions pénales") et les contraventions, la question ne se pose pas. En effet, les sanctions ne peuvent pas être cumulées car, en vertu de la loi sur les contraventions, "aucune contravention ne peut être établie si le comportement réprimé constitue un délit ou un crime".¹² La loi sur la procédure pénale contient également une disposition en ce sens en vertu de laquelle "ne peut être inculpé par le tribunal pénal pour les mêmes faits celui dont la responsabilité contraventionnelle a déjà été établie par le tribunal au cours d'une procédure contraventionnelle".¹³
9. Deuxièmement, la situation est plus délicate quant aux rapports entre les contraventions et les infractions administratives. La loi de 2012¹⁴ sur les

⁹ Christián, L., *A közigazgatási büntetőjog alapfogalmai, a közigazgatási büntetőhatalom elméletek*, PPKE-JÁK, 2014.

L'amende administrative, au sens strict et utilisé dans la présente contribution, signifie les sanctions pécuniaires infligées en raison de la violation des dispositions substantielles du droit administratif et sur une base objective. Toutefois, au sens large, la notion d'amende administrative englobe également les amendes infligées en raison de la violation des dispositions procédurales du droit administratif, voire, de la violation de la loi sur les contraventions.

¹⁰ D'autres sanctions administratives peuvent être appliquées à la place de ou en même temps que les amendes administratives, consistant en des mesures concrètes telles que le sursis ou le retrait d'une autorisation, la clôture d'un lieu, le refus d'accès, etc.

¹¹ Loi CXL de 2004 sur les règles générales concernant les procédures et les services administratifs (A közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény).

¹² Article 2, paragraphe 4, de la loi sur les contraventions.

¹³ Article 6, paragraphe 5, de la loi sur la procédure pénale.

¹⁴ Voir la note n° 5 *supra*.

contraventions a introduit une disposition en vertu de laquelle le législateur a résolu les problèmes découlant des situations où un même comportement pouvait être sanctionné sur plusieurs plans, d'une part comme une infraction administrative et d'autre part comme une contravention. En effet, cette disposition prévoit qu'"aucune contravention ne peut être constatée dans le cas où une loi ou un décret du gouvernement prévoit l'imposition d'une amende administrative au comportement réprimé."¹⁵

10. Enfin, le cumul des sanctions des infractions pénales et des infractions administratives est établi, parmi d'autres secteurs concernés, également dans le domaine des comportements contraires au droit fiscal, notamment la fraude fiscale. Par principe, on peut constater que les dispositions législatives n'excluent pas, voire, dans certains cas, admettent expressément, la possibilité d'engager plusieurs procédures différentes et d'infliger plusieurs sanctions pour un même comportement illégal.¹⁶
11. Par conséquent, la contribution se limite à présenter une approche du principe *ne bis in idem* en matière de sanctions pénales et administratives, en particulier fiscales.

V. *NE BIS IN IDEM* EN CAS DE COMPORTEMENT CONTRAIRE AU DROIT FISCAL

12. En ce qui concerne la sanction administrative, la loi sur le régime fiscal¹⁷, instaurant un système de sanctions uniforme qui, à l'exception de l'infraction la plus grave, à savoir la fraude aux finances publiques, s'applique à toutes les violations ayant été commises en matière de droit fiscal, prévoit les sanctions fiscales. Ces sanctions

¹⁵ Article 2, paragraphe 4, de loi sur les contraventions, Cserép, A., Fábíán, A., Rózsás, E., *Kommentár a szabálysértési törvényhez*, Wolters Kluwer Kft., Budapest 2014. Selon ladite doctrine, en dépit de l'introduction de la nouvelle disposition qui écarte la double sanction du même comportement, dans certains cas, les autorités administratives restent compétentes pour imposer des sanctions administratives sectorielles en cas de violation des règles sectorielles, pour les mêmes faits qui peuvent être sanctionnés sur le plan contraventionnel. Dans ces cas, les lois sectorielles, telles que par exemple, la loi sur la protection des animaux, la loi sur les déchets et la loi sur l'environnement, énumérées par la doctrine, disposent que: "le paiement de l'amende administrative n'exonère pas le prévenu de la responsabilité pénale, civile, contraventionnelle ou d'autres obligations résultant de son comportement contraire au droit". Toutefois, ces dispositions apportées en tant qu'exemple par ladite doctrine ont entre-temps été retirées des lois invoquées.

¹⁶ Varga, Zs., Az Európai Bíróság ítélete az Åkerberg Fransson-ügyben - A *ne bis in idem* mint az EU Alapjogi Karta és az EJEE által biztosított elv, *Jogesetek Magyarázata*, 2013 n° 4 p. 76.

¹⁷ Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (ci-après la "loi sur le régime fiscal").

peuvent être de nature réparatrice, telles que les indemnités supplémentaires,¹⁸ et de nature répressive, telles que les amendes pour négligence¹⁹ et les amendes fiscales.²⁰ Ces deux types de sanctions possibles peuvent être infligés simultanément étant donné qu'une sanction plus grave n'absorbe pas, en principe, une sanction moins grave.²¹

13. Sur le plan pénal, le code pénal prévoit l'ensemble des délits portant atteinte aux finances publiques,²² dont le plus pertinent semble être, eu égard au comportement contraire au droit fiscal tel que celui en cause au principal, la "fraude aux finances publiques". "La personne qui, en faisant une déclaration mensongère concernant les faits (ou données) pertinents pour l'établissement des impôts, en s'abstenant de fournir aux autorités de tels faits (ou de telles données) ou en agissant de toute autre manière frauduleuse, expose par ledit comportement l'autorité fiscale à la perte de recettes d'impôt, commet un délit (mineur) et est passible d'une peine privative de liberté pouvant aller jusqu'à deux ans."²³ Il est clair que, en l'absence de conditions supplémentaires, telles que l'intention d'induire en erreur ou la non-communication d'une information réelle, le comportement contraire au droit fiscal ne peut être

¹⁸ Articles 165-167, de la loi sur le régime fiscal, Simon, I., *Pénzügyi jog II.*, Osiris Kiadó, Budapest, 2012, p. 149, point 1.

L'indemnité supplémentaire liée au retard de paiement, étant une sanction fiscale objective similaire à l'intérêt de retard, peut être infligée à l'assujetti ayant manqué à son obligation de payer la TVA dans le délai légal. Cette sanction doit être payée à partir du jour où la taxe dont il est redevable devient due.

¹⁹ Article 172, paragraphe, 1, points a)-ny), de la loi sur le régime fiscal, Simon, I., *Pénzügyi jog II.*, Osiris Kiadó, Budapest, 2012, p. 152.

L'amende pour négligence comprend l'ensemble des différentes sanctions pécuniaires pouvant être appliquées simultanément et indépendamment les unes des autres.

²⁰ Article 170, paragraphes 1 et 2, de la loi sur le régime fiscal, Simon, I., *Pénzügyi jog II.*, Osiris Kiadó, Budapest, 2012, p. 151.

L'assujetti peut être sanctionné d'une amende fiscale, étant une sanction subjective, dans le cas où, bien qu'il se déclare préalablement auprès de l'autorité fiscale, cette dernière établit l'obligation de l'assujetti de payer un différentiel de taxe lors d'un contrôle fiscal *a posteriori*. Ce différentiel forme la base de l'amende fiscale dont le montant est fixé en pourcentage par la loi. Le montant des droits mis à la charge de l'assujetti est majoré d'une amende d'impôt de 50%. Toutefois, il convient de noter que cette sanction est uniquement applicable dans le cas où la TVA n'était pas correctement déclarée.

²¹ Simon, I., *Pénzügyi jog II.*, Osiris Kiadó, Budapest, 2012, p. 148.

²² Chapitre XXXIX, du code pénal.

²³ Article 396, paragraphe 1, point a) du code pénal. Belovics, E., Molnár, G.M., Sinku, P., *Büntetőjog II. Különös Része*, HVG-ORAC Kiadó, Budapest, 2013, p. 712.

Les paragraphes 2 à 5 du même article imposent des sanctions de peine privative de liberté plus lourdes en fonction du montant de l'impôt dissimulé.

Il convient de noter que le délit de la "fraude aux finances publiques" (ou autrement dit "escroquerie budgétaire") a été introduit dans l'ancien code pénal, qui était en vigueur jusqu'au 30 juin 2013, par l'article 3 de la loi LXIII de 2011, et il est applicable depuis le 1^{er} janvier 2012. Ce délit marque une certaine rupture avec l'ancienne approche dans la mesure où il regroupe plusieurs délits, qui étaient auparavant réglementés séparément, parmi lesquels les plus importants étaient la "fraude fiscale", la "contrebande", la "fraude portant sur la TVA et les droits d'accises", etc.

considéré *per se* comme une fraude. En outre, les dispositions communes du code pénal exigent que le prévenu agisse de manière intentionnelle.

14. En résumé, les dispositions du droit pénal et du droit administratif sont formulées de manière différente et, contrairement à la sanction administrative, la responsabilité pénale exige un comportement intentionnel de la part du prévenu. La perte de recette fiscale est le résultat commun des faits évalués sur les deux plans, et un comportement considéré comme contraire aux règles pénales relève nécessairement du champ d'application des règles du droit administratif.
15. Du point de vue procédural, on peut constater que les procédures pénale et administrative sont indépendantes l'une de l'autre. Le seul lien entre les deux est le fait que l'administration fiscale²⁴ compétente sur le plan administratif est investie également du pouvoir d'investigation concernant, entre autres, le délit de la fraude fiscale. En outre, ces deux pouvoirs sont accordés aux différentes "autorités" au sein de l'institution de la NAV, qui agissent de manière autonome. Aucun rapport procédural ou aucune mesure de collaboration spécifique n'est établi entre eux et ils ne sont, de plus, pas tenus automatiquement informés des décisions prises par l'un ou l'autre.²⁵
16. Quant aux sanctions imposées, les mêmes règles et pratiques s'appliquent. L'administration fiscale et le juge pénal imposent des sanctions propres à leurs procédures sans que l'une prenne en considération la décision de l'autre. Dans la pratique, l'imposition d'une part, d'une amende fiscale par l'autorité fiscale et d'autre part, d'une peine privative de liberté ou d'une amende pénale par le tribunal pénal est acceptée et largement appliquée par les autorités concernées. Il convient de mentionner que, en raison des approches différentes adoptées et des principes directeurs du procès pénal, des différences considérables existent entre les deux procédures et même les montants de l'impôt soustrait reprochés au contribuable sur les deux plans ne sont pas nécessairement similaires: les autorités administratives peuvent avoir recours à une méthode d'estimation, mais le juge pénal ne peut reprocher au prévenu que les faits prouvés hors de tout doute.
17. En revanche, dans le cas où la personne mise en cause est une personne morale, les deux procédures se complètent d'une certaine manière: la société peut se voir infliger une sanction administrative, tandis que le gérant est sanctionné, au lieu de la

²⁴ Administration nationale des impôts et des douanes (Nemzeti Adó- és Vámhivatal, ci-après la "NAV").

²⁵ Dans la pratique, l'organe de la NAV compétent pour procéder au contrôle des impôts, en constatant une dette fiscale, le signale à l'organe compétent pour mener des enquêtes si le comportement semble être intentionnel et relève ainsi du champ d'application de la disposition pénale. Quant à la procédure pénale, le juge tient compte, par exemple, du rapport de l'autorité fiscale dans le cadre de l'évaluation des preuves, mais n'accepte pas automatiquement ses constatations.

personne morale, sur le plan pénal au cas où les conditions de la responsabilité pénale sont réunies.²⁶

VI. ÉVOLUTIONS INTERVENUES EN VERTU DE LA JURISPRUDENCE DE LA COUR EDH ET DE LA COUR DE JUSTICE

18. La question de la conformité de la réglementation actuelle avec le principe *ne bis in idem*, tel qu'il a été élaboré dans la jurisprudence de la Cour EDH et de la Cour de justice, n'a pas encore été soulevée par la doctrine. La Cour constitutionnelle ne s'est pas encore prononcée sur cette question, ni de manière générale, en ce qui concerne le cumul des sanctions administratives et pénales ni, en particulier, sur le comportement contraire au droit fiscal.²⁷ Ainsi, il est à noter que, au-delà de ce qui a été décrit au paragraphe 9 de la présente contribution, l'arrêt de la Cour Åkerberg Fransson ne semble pas avoir donné lieu à des modifications du droit national.²⁸
19. En l'absence de jurisprudence et de législation y afférente, il n'est pas possible de déterminer si les critères nationaux d'application du principe sont cohérents avec ceux de la Cour EDH, selon quels critères une procédure administrative est qualifiée de procédure pénale et quelle est l'interprétation des notions d'"*idem*" et de "*bis*".²⁹
20. Par conséquent, les deux procédures ainsi que les sanctions sont considérées par la jurisprudence et par la doctrine comme différentes en fonction d'intérêts juridiques distincts protégés. Les juges n'admettent pas que l'amende d'impôt revête un

²⁶ Belovics, E., Molnár, G.M., Sinku, P., *Büntetőjog II. Különös Rész*, HVG-ORAC Kiadó, Budapest, 2013, p. 718., Molnár, G.M., *Az adócsalás a költségvetési csalásban.*, HVG-ORAC Kiadó, Budapest, 2011, p. 287.

²⁷ Le seul arrêt de la Cour constitutionnelle qui mérite d'être mentionné en ce sens concerne les infractions à la circulation routière, un sujet largement débattu ces dernières années, depuis l'instauration de la sanction administrative (objective) pour certaines infractions à la circulation routière. Dans un arrêt 60/2009 (V.28.), la Cour constitutionnelle a jugé que le législateur avait manqué à ses obligations en n'ayant pas défini de manière suffisamment claire le rapport entre les procédures administrative et contraventionnelle, sans se prononcer sur le fait que l'application éventuelle de ces deux procédures serait contraire au principe en cause (voir partie IV).

²⁸ En vertu de l'explication législative liée à la nouvelle loi sur les contraventions et de la doctrine disponible, il n'est pas possible de constater quelle était l'origine de la modification décrite au paragraphe 9 de la présente contribution, étant donné qu'aucune d'entre elles ne définit le contexte dans lequel cette disposition a été introduite. Il ne peut donc pas être exclu que la jurisprudence de la CEDH ait eu un effet sur l'introduction de la disposition prévoyant qu'"aucune contravention ne peut être établie dans le cas où une loi ou un décret du gouvernement prévoit l'imposition d'une amende administrative au comportement réprimé."

²⁹ Selon la doctrine, afin de faire valoir le principe *ne bis in idem*, il faut examiner si l'acte et le cadre factuel définitivement décidés sont identiques à ceux faisant l'objet d'une nouvelle procédure. La jurisprudence ne prévoit plus de conditions à cet égard. Berkes, Gy., *Büntetőeljárás jog – Kommentár a gyakorlat számára*, HVG-ORAC Kiadó, Budapest, 2014 p. 50.

caractère pénal et soutiennent que, étant donné que le résultat nuisible dudit délit est la perte de recette fiscale et non un préjudice proprement dit et que l'autorité fiscale ne peut pas être considérée comme partie lésée au procès pénal,³⁰ ils ne peuvent pas se prononcer sur la prétention légale de celle-ci mais sont tenus de se prononcer uniquement sur le délit éventuellement commis.

21. Toutefois, eu égard à l'applicabilité en droit hongrois de trois conditions pour l'application du principe *ne bis in idem* selon la jurisprudence de la Cour EDH, il n'est pas exclu que la condition de "poursuite des mêmes faits" puisse être remplie lorsqu'un comportement contraire au droit fiscal se qualifie de fraude aux finances publiques et est également passible d'une amende fiscale. En outre, il n'est pas exclu non plus que, sur la base des "critères Engel"³¹ déterminés par la Cour EDH, l'amende fiscale puisse être considérée comme ayant un caractère pénal compte tenu des caractéristiques de cette amende.³² Enfin, la troisième condition liée à la clôture par une décision définitive peut également être remplie.³³

[...]

³⁰ Voir l'arrêt BH1979.348.

³¹ Engel and others v. The Netherlands, judgment 6\8\1976.

³² Voir note n° 24 supra.

³³ Varga, Zs., Az Európai Bíróság ítélete az Åkerberg Fransson-ügyben - A *ne bis in idem* mint az EU Alapjogi Karta és az EJEE által biztosított elv, *Jogesetek Magyarázata*, 2013 n° 4 p. 76.

DROIT ITALIEN

I. LE PRINCIPE *NE BIS IN IDEM*

A. INTRODUCTION

1. Le principe *ne bis in idem* n'a jamais fait l'objet d'une consécration au niveau constitutionnel¹. Celui-ci est, en fait, consacré à l'article 649 du code italien de procédure pénale en vertu duquel le citoyen acquitté ou condamné par une mesure devenue irrévocable ne peut pas faire l'objet d'une nouvelle procédure pénale "pour le même fait"², même si la qualification juridique, l'intensité de la violation du droit et les circonstances dudit fait sont diversement considérées³.
2. Ledit principe a donc été affirmé seulement en relation avec les procédures et les décisions qualifiées de pénales par la loi italienne. Ceci est la conséquence du fait que, lors de la ratification de la Convention européenne des droits de l'homme, la République italienne a fait une déclaration selon laquelle l'article 4 du protocole n° 7 (consacrant le principe *ne bis in idem*) ne s'applique qu'aux infractions, aux procédures et aux décisions qualifiées de pénales par la loi italienne.

¹ Néanmoins, il convient de rappeler que ledit principe fonde sa couverture constitutionnelle dans l'article 14, paragraphe 7, du Pacte des Nations Unies sur les droits civils et politiques et dans l'article 4, paragraphe 1, du Protocole n° 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, qui ont été ratifiés par la République italienne, selon lesquels, respectivement: "Nul ne peut être poursuivi ou puni en raison d'une infraction pour laquelle il a été déjà acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de chaque pays", et "Nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même État en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de cet État".

² Voir, pour plus de précisions, Chiavario, M., *Diritto Processuale Penale- Profilo Istituzionale*, V^{ème} éd., Utet, Torino, page 675.

³ Cela implique qu'il ne s'avère pas possible d'ouvrir un procès *ex novo* en cas de survenance de nouveaux résultats du procès, qui, abstraitement, comporteraient une évaluation différente et plus grave du fait comme cela avait été contesté à l'époque ou en cas de qualification juridique plus grave des infractions commises sur la base des résultats survenus. Il serait également impossible d'engager un nouveau procès ayant pour objectif de requalifier de délit aggravé un délit qui avait déjà fait l'objet d'une contestation, et de requalifier une décision de classement en tant que délit simple.

3. La Cour EDH, toutefois, dans l'arrêt du 4 mars 2014 [*Grande Stevens et autres c. Italie*](#), a déclaré ladite réserve invalide et a constaté la violation, de la part de l'Italie, de l'article 4, du Protocole n° 7, dans la mesure où le système juridique italien ne permet pas l'application effective du principe *ne bis in idem* dans les cas où le prévenu a déjà été condamné, en vertu d'une décision ayant acquis force de chose jugée, pour les mêmes faits, dans le contexte d'une procédure administrative visant à infliger une sanction administrative de nature pénale⁴.

B. LES CONDITIONS D'APPLICATION DU PRINCIPE

4. Les conditions d'application dudit principe en droit pénal sont les suivantes: le caractère définitif de la mesure prise à l'encontre du prévenu; la nature pénale de ladite mesure; l'identité des faits à la base des deux procédures différentes.
5. La Cour de cassation, en chambre réunie, par son arrêt du 28 juin 2005, n° 34655, a affirmé que la notion de "mêmes faits" doit être considérée comme l'identité de tous les éléments faisant l'objet des deux procédures différentes. Selon la Cour de cassation, cette expression exprime un concept d'identité concentré sur la notion de "fait historique de la réalité naturaliste". L'identité doit donc être constatée dans tous les éléments constitutifs du délit, notamment l'infraction, le dommage et le lien de causalité, en relation avec les mêmes conditions de temps, de lieu et de personne⁵.

⁴ À la suite dudit arrêt de la Cour EDH, la Cour de Cassation italienne, en rappelant le contenu de l'arrêt *Grande Stevens e.a. c. Italie*, a interrogé la Cour constitutionnelle sur la conformité de l'article 649 à l'article 117 de la Constitution, lu à la lumière de l'article 4, paragraphe 1, du Protocole n° 7, à la Convention EDH, dans la mesure où il ne permet pas l'application effective du principe *ne bis in idem* dans les cas où le prévenu a déjà été condamné, en vertu d'une décision ayant acquis force de chose jugée, pour les mêmes faits, dans le contexte d'une procédure administrative visant à infliger une sanction administrative de nature pénale. Dans l'affaire au principal, la Cour de cassation était appelée à faire application de la sanction pénale prévue à l'article 184-ter paragraphe 1, lettre b), du décret législatif n° 58 du 24 février 1998, sur les abus d'informations privilégiées, et de la sanction administrative prévue à l'article 187-bis du même décret. La Cour constitutionnelle, par son arrêt n° 102 du 12 mai 2016, a toutefois jugé les questions posées comme irrecevables.

⁵ La même interprétation dudit concept a également été fournie par la Cour constitutionnelle dans son arrêt n° 129 de 2008.

6. La Cour constitutionnelle⁶, à cet égard, a constaté que les juridictions italiennes utilisent une notion de "même fait" attachée à la matérialité desdits faits, c'est-à-dire visant à vérifier concrètement, et au cas par cas, si les faits - reprochés à l'intéressé sur le plan pénal - se rapportent ou non au même comportement (*idem factum*) et qu'ainsi il n'existe pas, dans l'activité d'analyse de l'identité des faits, une méthodologie visant à rechercher une identité seulement juridique des faits pertinents (*idem legale*).
7. En outre, la Cour de cassation a, à maintes reprises, affirmé que l'existence d'une décision ayant acquis force de chose jugée représente une condition impérative aux fins de l'application du principe *ne bis in idem*⁷.

C. LE PRINCIPE DE SPÉCIALITÉ

8. L'article 15 du code pénal, selon lequel, en cas de concours entre plusieurs dispositions qui règlent un même cas d'espèce, la disposition devant être appliquée est celle présentant tous les éléments des autres dispositions, ainsi qu'un élément distinctif dit "élément spécialisant", consacre le principe de spécialité.

⁶ Arrêt de la Cour constitutionnelle n° 200 du 21 juillet 2016. Voir à cet égard: Zirulia, S., *Ne bis in idem*: la Consulta dichiara l'illegittimità dell'art. 649 c.p.p. nell'interpretazione datane dal diritto vivente italiano (ma il processo Eternit Bis prosegue), disponible sous le lien suivant: www.penalecontemporaneo.it. Dans le cas d'espèce, la juridiction de renvoi a soulevé la question de la conformité de l'article 649 du code de procédure à l'article 117, paragraphe 1, de la Constitution, lu à la lumière de l'article 4, paragraphe 1, du Protocole n° 7 de la Convention EDH. En effet, ayant relevé l'existence d'une jurisprudence minoritaire selon laquelle le concept de "même fait" aurait été lié à la recherche d'une identité juridique plutôt que factuelle et selon laquelle l'identité des faits aurait dû être exclue dans tous les cas caractérisés par l'existence d'un concours idéal de délit, la juridiction de renvoi a soulevé une question de constitutionnalité. La Cour constitutionnelle, par sa décision, a déclaré l'inconstitutionnalité de l'article 649 du code de procédure pénale dans la mesure où il a été interprété comme autorisant, en cas de concours idéal de délits, à exclure automatiquement l'identité des faits et, donc, l'application du principe *ne bis in idem*. Selon la Cour constitutionnelle, l'évaluation sur l'identité des faits doit toujours être réalisée sur la base d'une analyse concrète visant à vérifier l'identité de conduite, le dommage et le lien de causalité, en relation avec les mêmes conditions de temps, de lieu et de personne. Partant, selon le raisonnement de la Cour constitutionnelle, lorsqu'une telle identité est relevée, elle ne peut pas être automatiquement exclue au motif de l'existence d'un concours idéal de délits.

⁷ Voir arrêt de la Cour de cassation, du 23 février 2005, n° 230872.

9. Ce principe permet d'éviter qu'un même individu puisse être poursuivi deux fois dès lors qu'un même fait semble pouvoir relever, *prima facie*, de plusieurs hypothèses différentes de délit et représente, ainsi, un instrument de garantie du principe *ne bis in idem*.
10. En vertu de l'article 9 de la loi n° 689/81, ledit principe de spécialité s'applique également lorsqu'un même fait est sanctionné par une disposition pénale ainsi que par une disposition prévoyant une sanction administrative (de nature non fiscale) ou bien par une pluralité de dispositions prévoyant une sanction administrative.
11. En outre, le principe de spécialité a été repris dans le décret législatif, du 10 mars 2000, n° 74⁸, prévoyant la nouvelle réglementation des délits en matière d'impôts sur le revenu et de taxes sur la valeur ajoutée.

D. LE PRINCIPE DE SPÉCIALITÉ DANS LE DÉCRET LÉGISLATIF N° 74/2000

12. Selon l'article 19, paragraphe 1, dudit décret n° 74/2000, quand le même fait est puni par une disposition pénale et une disposition prévoyant une sanction de nature fiscale, il faut appliquer la disposition la plus spéciale⁹.

⁸ Décret législatif, 10 mars 2000, n° 74 (publié au Journal officiel du 31 mars, n. 76) prévoyant la nouvelle réglementation de délit en matière d'impôts sur le revenu et de taxes sur la valeur ajoutée, en application de l'article 9 de la loi du 25 juin 1999, n° 205, disponible sous le lien suivant: www.dejure.com. La réglementation en cause s'applique aux violations commises après le 1^{er} avril 1998.

⁹ L'article accomplit une inversion de tendance par rapport à la règle précédente contenue dans l'article 10 de la loi du 7 août 1982, n° 516 (publiée au Journal officiel du 7 août 1982, n° 216), prévoyant le cumul de sanctions pénales et sanctions administratives. Les articles 19 à 21 de ce décret forment le titre IV, qui régit les rapports entre le système de sanctions administratives et les procédures.

13. La réglementation visée à l'article 19, paragraphe 1, a été, en fait, adoptée pour respecter le principe *ne bis in idem*, et éviter que le même fait, commis par la même personne, soit puni deux fois en vertu de deux dispositions différentes¹⁰.
14. En cas de cumul entre des dispositions prévoyant une sanction pénale et une disposition prévoyant une sanction administrative de nature fiscale, en principe, la disposition pénale est celle considérée comme spéciale, car elle présente des éléments distinctifs, tels que le dol spécifique, le dépassement de la limite punissable¹¹ et les modalités d'accomplissement du délit.
15. Le paragraphe 2 de l'article 19 précise que si l'application du principe de spécialité permet d'exclure l'applicabilité de la sanction fiscale à la personne physique ayant commis la violation, reste tout de même la possibilité d'imposer ladite sanction administrative de nature fiscale aux autres personnes ayant profité de la violation, sans l'avoir commise directement. Il s'agit des personnes indiquées dans l'article 11,

¹⁰ En ce qui concerne les sanctions dont est assorti le système de recouvrement des impôts sur le revenu et des taxes sur la valeur ajoutée, la sanction administrative est prévue par le décret législatif n° 472 du 18 décembre 1997, qui prévoit des dispositions générales en matière de sanctions administratives pour les violations des normes fiscales, conformément à l'article 3, paragraphe 133, de la loi n° 662 du 23 décembre 1996 (GURI n° 5 du 8 janvier 1998). L'article 13, paragraphe 1, dudit décret prévoit que: "Quiconque ne s'acquitte pas, en totalité ou en partie, dans les délais prescrits, des acomptes, des versements périodiques, du versement de péréquation ou du solde de l'impôt résultant de la déclaration, déduction faite, dans ces cas, du montant des versements périodiques et des acomptes, même s'ils n'ont pas été acquittés, est passible d'une sanction administrative s'élevant à 30% de chaque montant impayé, même lorsque, à la suite de la correction d'erreurs matérielles ou de calcul constatées lors du contrôle de la déclaration annuelle, il apparaît que le montant de l'impôt est plus important ou que l'excédent déductible est moindre". La sanction pénale est celle de l'article 10-*bis* du décret législatif n° 74/2000, tel que modifié par le décret législatif n° 158 du 24 septembre 2015, selon lequel "Toute personne qui ne verse pas, dans le délai prévu pour la présentation de la déclaration annuelle de tiers payeur, des retenues qui sont dues sur la base de cette même déclaration ou qui résultent de la certification remise aux assujettis auxquels cette personne se substitue, pour un montant supérieur à 250 000 euros pour chaque période d'imposition, sera punie d'un emprisonnement de six mois à deux ans".

¹¹ À titre d'exemple, il est possible d'indiquer le cas visé à l'article 5 du décret législatif n° 74/2000, selon lequel, est puni par une peine d'emprisonnement d'un à trois ans, quiconque, en étant tenu de le faire, ne présente pas une des déclarations annuelles relatives aux impôts sur le revenu ou aux taxes sur la valeur ajoutée, lorsque l'impôt impayé s'avère supérieur à 77 468,53 euros.

paragraphe 1, du décret législatif n° 472/1997¹². En revanche, toutes les personnes ayant participé directement à une violation fiscale de nature pénale sont considérées pénalement responsables. Par conséquent, elles ne sont pas soumises aux sanctions administratives mais seulement aux sanctions pénales. Ladite prévision a été prévue afin d'empêcher qu'une application stricte du principe de spécialité donne lieu à des situations non punissables¹³.

16. La Cour de cassation a décidé que la coïncidence entre responsabilité pénale et administrative, introduite par l'article 19, paragraphe 2, du décret législatif n° 74/2000, doit être considérée existante pour les cas des violations commises à partir du 1^{er} avril 1998. Par conséquent, en cas de violations antérieures à cette date, la personne physique, qui subit la sanction pénale, est tenue également à l'exécution de la sanction administrative de nature fiscale infligée à la personne morale pour laquelle elle agit comme mandataire ou représentant, etc. Un tel paiement n'est pas dû en raison du rapport administratif entre personne physique et personne morale, mais en vertu de la règle civile de la solidarité des deux responsabilités. Selon la Cour, le principe de spécialité entre sanction pénale et sanction fiscale ne s'applique

¹² Conformément à l'article 11 du décret législatif du 18 décembre 1997, n° 472 (publié dans le supplément ordinaire au Journal officiel du 8 janvier, n° 5) dans les cas où l'infraction ayant affecté la détermination ou le paiement de l'impôt est commise par l'employé ou le représentant légal ou contractuel d'une personne physique, lors de l'exercice de ses fonctions, ou bien de son mandat, ou encore, lorsqu'elle est commise par l'employé, le représentant ou l'administrateur, même *de facto*, d'une société, association ou administration, sans ou avec personnalité juridique, lors de l'exercice de ses fonctions ou tâches, la personne physique, la société, l'association ou l'administration, pour lesquels l'auteur de l'infraction a agi, sont obligés solidairement, au paiement d'une somme d'argent égale à la sanction imposée mais, selon les dispositions en vigueur, ils bénéficient d'un droit de recours.

¹³ Selon la doctrine, la disposition contenue au paragraphe 2 de l'article 19 est une dérogation au principe de spécialité. En effet, en assurant l'application de la sanction administrative en matière fiscale, une telle règle répond à l'exigence de garantir l'effectivité de la sanction et la crédibilité du système.

L'auteur matériel du délit pourrait, en fait, éviter l'application concrète de la sanction administrative lorsqu'il est soumis à une procédure pénale et pourrait, en même temps, profiter des instruments juridiques du système italien, tels que la suspension conditionnelle de la peine, pour éviter également la sanction pénale.

Selon l'exposé des motifs du gouvernement qui accompagne le décret, le paragraphe 2 de l'article 19 cherche à éviter que l'auteur matériel du délit soit incité à remplir les conditions requises pour l'application d'une peine, en poussant son comportement au-delà de la simple infraction administrative, car, dans plusieurs hypothèses, la sanction fiscale appliquée à l'issue de celle-ci présente une efficacité majeure. Une telle disposition dispose, selon la doctrine, de la force dissuasive nécessaire pour éviter l'utilisation d'"hommes de paille" par les personnes morales, les associations ou sociétés en général.

pas et la personne physique est obligée civilement à la place de la personne morale responsable pour l'exécution de la sanction administrative de nature fiscale¹⁴.

17. L'article 20 du décret législatif n° 74/2000 a confirmé le principe de l'autonomie pleine et réciproque de la procédure pénale par rapport à la procédure fiscale (régime à « double voie ») et à la procédure administrative de vérification.
18. L'activité de vérification des administrations fiscales ainsi que les procédures judiciaires devant les commissions tribulaires suivent leur cours, même s'il existe une procédure pénale en cours ayant pour objet les mêmes faits.
19. Un tel régime a été conçu, selon la doctrine, pour éviter le rallongement du temps de décision et pour respecter les différences entre système pénal et système administratif en matière de formation de la preuve¹⁵.
20. Lorsqu'il n'y a pas de dispositions dérogatoires, l'article 654 du code de procédure pénale s'applique en vertu duquel la décision pénale de condamnation a la force de chose jugée pour l'accusé et la partie civile. Quand l'accusé est le contribuable, cette force de chose jugée est opposable à l'encontre de l'administration fiscale même si cette dernière n'a pas participé à la procédure pénale¹⁶.
21. L'article 21 du décret législatif n° 74/2000 représente l'application concrète du principe de spécialité et permet en même temps d'éviter l'expiration des délais que l'administration doit respecter pour agir contre le contribuable.
22. Selon ledit article, lorsqu'une violation des dispositions fiscales fait également l'objet d'une procédure pénale, l'exécution forcée de cette sanction administrative est suspendue jusqu'à la fin de la procédure pénale.
23. La suspension ne s'applique pas aux personnes responsables indiquées à l'article 11, paragraphe 1, du décret législatif n° 472/1997 précité, sauf si elles sont poursuivies en tant que coauteurs du délit.
24. Dans le cas d'un cumul de plusieurs sanctions administratives, comme prévu à l'article 12 du décret législatif n° 472/1997, la suspension de l'exécution porte sur la

¹⁴ Voir arrêt de la Cour de cassation du 17 juin 2008, n° 16374, disponible sous le lien suivant: www.dejure.it.

¹⁵ Voir l'article de l'Avv. Bruno Sechi intitulé "Riforma dei reati tributari : più pregi che difetti".

¹⁶ En revanche, la décision pénale de condamnation du contribuable coupable n'a d'effets pour l'Administration gérant le patrimoine de l'État (Erario) que si cette dernière s'est constituée partie civile à la procédure pénale; voir Circolare del Ministero delle Finanze n°154 E du 4 août 2000.

partie de la sanction qui présente un caractère excédentaire par rapport à la sanction imposable pour les violations non pénalement punissables.

25. Quand, à l'issue de la procédure pénale, le contribuable est jugé pénalement responsable et condamné, l'activité administrative de vérification de sa responsabilité fiscale ne peut pas conduire à l'exécution de la sanction administrative. La sanction sera, donc, dans un tel cas de figure, annulée. Si, en revanche, la procédure pénale se termine par une décision de non-lieu à statuer ou bien d'acquiescement de l'accusé en raison de la non-importance pénale du fait contesté, la procédure fiscale reprend son cours pour l'exécution de la sanction administrative fiscale et le délai pour ladite exécution commence à courir à partir de la date de communication des décisions pénales mentionnées ci-dessus.

II. LE DÉVELOPPEMENT DE LA JURISPRUDENCE NATIONALE RELATIVE AU PRINCIPE *NE BIS IN IDEM* DANS LE CAS DU RÉGIME DE SANCTION À "DOUBLE VOIE"

26. Par son arrêt du 12 septembre 2013 n° 37424, la Cour de cassation pénale, en chambres réunies, s'est penchée sur la question du cumul de sanctions administratives (prévues à l'article 13, paragraphe 1, du décret législatif n° 471 de 1997¹⁷), en particulier fiscales, et sanctions pénales (prévues par l'article 10-ter du décret législatif n° 74/2000), en relation avec le délit de non-versement de la taxe sur la valeur ajoutée.
27. D'emblée, la Cour s'est prononcée sur la question de savoir si les deux sanctions avaient pour objet les mêmes faits. À cet égard, la Cour de cassation, après avoir qualifié les conduites faisant l'objet des deux procédures en tant qu'infractions d'omission propre, a précisé les éléments constitutifs de ces infractions, notamment: a) les conditions préalables dont découle l'obligation d'agir; b) l'omission; c) le délai, explicite ou implicite, à l'issue duquel le manquement devient pertinent et l'infraction est consommée.
28. La Cour de cassation a ensuite relevé qu'il y avait des différences dans les éléments constitutifs de l'infraction administrative et de l'infraction pénale, notamment en ce qui concerne l'omission (qui consiste en l'absence de versement périodique de la TVA pour l'infraction administrative et en l'absence de versement de la TVA due

¹⁷ Décret législatif n° 471 de 1997 sur la refonte des sanctions fiscales, de nature non pénale, en matière d'impôts directs, d'impôts sur la valeur ajoutée et de recouvrement des impôts, en vertu de l'article 3, paragraphe 133, lettre q), de la loi du 23 décembre 1996, n° 662 (GURI n. 5 du 8 janvier 1998).

sur la base de la déclaration annuelle, d'un montant supérieur à 50 000 euros, pour l'infraction pénale) et du délai (étant fixé au 16 du mois pour l'infraction administrative et au moment prévu pour le versement de l'acompte de la TVA relatif à la période d'imposition ultérieure pour l'infraction pénale). Ainsi, la Cour de cassation a exclu l'identité juridique entre les infractions visées par les dispositions concernées. À cet égard, elle a précisé que:

"Ces différences amènent à concevoir le rapport entre les deux infractions en termes non pas de spécialité mais plutôt de "progression": l'infraction pénale – selon l'orientation générale de politique criminelle adoptée par le décret législatif 74 de 2000 [...] – constitue en substance une violation beaucoup plus grave que l'infraction administrative et même si celle-ci est nécessairement "contenue" dans l'infraction pénale (sans au moins une violation de l'échéance périodique, il est bien évident que les conditions de l'infraction pénale ne seront pas réunies), elle se trouve étoffée d'éléments essentiels (déclaration annuelle, seuil, allongement du délai) que l'on ne peut rattacher intégralement au modèle du rapport de spécialité (lequel, le cas échéant, entraînerait à l'évidence l'application de la seule infraction pénale) car ils renvoient à des aspects décisifs quant au comportement visé (s'agissant de la présentation de la déclaration annuelle de TVA et de la durée de l'omission) qui, du point de vue chronologique, sont postérieurs à la réalisation de l'infraction administrative [...]. Il s'ensuit que la disposition relative à l'infraction administrative prévue à l'article 13, paragraphe 1, du décret législatif du 18 décembre 1997, n° 471 et sa réalisation concrète ne sont pas des obstacles à l'application, en référence à la même période d'imposition et dès lors que toutes les conditions spécifiques en sont réunies, de la disposition relative à l'infraction pénale visée à l'article 10-ter du décret législatif du 10 mars 2000, n° 74. [...]."

29. S'agissant de la possibilité de considérer le caractère pénal de la sanction administrative pécuniaire, à la lumière des critères fixés par la jurisprudence de la Cour EDH¹⁸ et de la Cour de justice¹⁹, notamment la qualification juridique de l'infraction donnée en droit interne, la nature même de l'infraction et la nature ainsi que le degré de sévérité de la sanction que risque de subir l'intéressé, il convient de relever que la Cour de cassation s'est limitée à l'affirmation selon laquelle:

"La conclusion retenue s'agissant du rapport existant, de façon générale, entre les dispositions en cause n'est contraire ni à l'article 4 du protocole n° 7 de la CEDH

¹⁸ CEDH, arrêt du 8 juin 1976 dans l'affaire *Engel et autres c. Pays-Bas*, série A, n° 22, points 80 à 82. CEDH, arrêt du 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlande*, point 38. CEDH, arrêt du 20 mai 2014, *Nykänen c. Finlande*, points 39 et 40. CEDH, arrêt du 20 mai 2014, *Häkkinen c. Finlande*, points 38 et 39.

¹⁹ Arrêt du 26 février 2013, *Åkerberg Fransson*, précité, point 35; arrêt du 5 juin 2012 dans l'affaire C-489/10, ECLI:EU:C:2012:319, point 37.

ni à l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne qui consacrent le principe ne bis in idem en matière pénale. Tout d'abord, en effet, en l'espèce – comme nous l'avons vu – on ne peut parler d'identité du fait; ensuite, en tout état de cause, le principe précité se réfère uniquement aux procédures pénales et ne peut donc s'appliquer à l'hypothèse de l'application conjointe d'une sanction pénale et d'une sanction administrative fiscale (emphase ajoutée)".

30. La Cour de cassation semble donc exclure, *a priori*, le caractère pénal de l'infraction administrative.
31. À cet égard, il s'avère utile de signaler que, par son arrêt n° 510, du 13 janvier 2014, la Cour de cassation a affirmé que, vu l'existence du principe de la légalité des délits et des peines au sens duquel une personne peut être condamnée pénalement uniquement en vertu d'un texte pénal précis et clair (*Nullum crimen, nulla poena sine lege*), consacré à l'article 25 de la Constitution, il semble plus cohérent avec le système constitutionnel de laisser au législateur national la charge d'établir le caractère pénal d'une sanction administrative (ou fiscale).
32. En effet, selon la Cour de cassation, la déduction du caractère pénal de la sanction de son seul degré de sévérité ne serait pas cohérente avec le système national.
33. L'orientation exprimée par la Cour de cassation, en chambre réunie, dans l'arrêt n° 37424, a été successivement reprise par cette même juridiction dans l'arrêt n° 20266 du 8 avril 2014, toujours en relation avec une hypothèse d'application conjointe des sanctions prévues dans le décret législatif n° 74/2000 et le décret législatif du 18 décembre 1997, n° 471²⁰.
34. Ainsi que l'a relevé la Cour de cassation à l'occasion de son renvoi auprès de la Cour constitutionnelle en relation avec l'article 649 du code de procédure pénale²¹, la jurisprudence nationale relative au principe *ne bis in idem* dans le cas du régime à "double voie" de sanction semblerait se caractériser, comme l'a jugé la Cour EDH dans l'arrêt Grande Stevens²² en relation avec le système italien de sanctions (administratives et pénales) en cas de diffusion d'informations fausses ou trompeuses sur des instruments financiers, pour ce qui concerne la recherche de

²⁰ En relation avec la jurisprudence citée, voir Corte Suprema di Cassazione, Atti dell'incontro di studio su *Il principio del ne bis in idem tra giurisprudenza europea e diritto interno (sentenza Corte EDU del 4 marzo 2014, Grande Stevens c. Italia)*. Disponible sous le lien suivant: http://www.cortedicassazione.it/cassazione-resources/resources/cms/documents/20140630_Ne_bis_in_idem.pdf.

²¹ Renvoi ayant donné lieu à l'arrêt de la Cour constitutionnelle n° 102 du 12 mai 2016. Voir, à cet égard, la note 4 *supra*.

²² Arrêt du 4 mars 2014, *Grande Stevens et autres c. Italie*.

l'identité des faits, par une approche moins attachée à la matérialité des faits mais plus sensible à la stricte comparaison des éléments constitutifs, respectivement, de l'infraction administrative et pénale. En outre, s'agissant de la question du caractère éventuellement pénal de la sanction administrative, la jurisprudence de la Cour de cassation semble davantage s'appuyer sur la qualification juridique adoptée par le législateur national que sur l'application des critères définis dans la jurisprudence de la Cour EDH.

35. À la suite de l'adoption de l'arrêt de la Cour EDH du 15 novembre 2016²³, le tribunal de Milan²⁴, sur la base du constat d'un lien matériel et temporel suffisamment étroit entre les procédures, respectivement administrative et pénale, prévues dans le décret législatif n° 58 du 24 février 1998, en cas de conduites d'abus de marché, a rejeté la demande de classement de la procédure pénale proposée, sur la base du principe *ne bis in idem*, pour des prévenus qui avaient déjà été sanctionnés, pour les mêmes faits, sur la base d'une décision administrative ayant acquis force de chose jugée. Plus précisément, le tribunal a relevé, en premier lieu, que la législation européenne, notamment le règlement (UE) n° 569/2014, n'empêche pas la réalisation d'un régime de sanctions à double voie. En deuxième lieu, le tribunal a relevé qu'il est possible de déduire un principe de l'arrêt *A et B c. Norvège*, en vertu duquel en présence d'un lien matériel et temporel suffisamment étroit entre les procédures administrative et pénale, la continuation d'une procédure pénale à l'encontre d'un sujet qui a déjà été sanctionné pour les mêmes faits par une sanction administrative définitive, ne représente pas une violation du principe *ne bis in idem*. Partant, en ayant également relevé l'existence d'un élément de prévisibilité du cumul de sanctions de la part des prévenus, le tribunal a rejeté la demande de classement.

III. CONCLUSIONS

36. Comme l'a mis en évidence la Cour de cassation à l'occasion du renvoi effectué auprès de la Cour constitutionnelle en relation avec l'article 649 du code de procédure pénale, et comme il résulte des arrêts précités, en matière d'application du principe *ne bis in idem* en cas de cumul, dans le domaine de la TVA, de sanctions fiscales et de sanctions pénales, la Cour de cassation, afin d'évaluer l'identité des faits, semblerait s'éloigner d'une approche exclusivement attachée à la matérialité des faits pour se concentrer sur une approche plus sensible à la stricte comparaison des éléments constitutifs, respectivement, de l'infraction administrative et de

²³ Arrêt du 15 novembre 2016, *A et B c. Norvège*, requêtes n° 24130/11 et n° 29758/11.

²⁴ Arrêt du tribunal de Milan du 6 décembre 2016.

l'infraction pénale. En outre, en ce qui concerne la détermination du caractère éventuellement pénal de la sanction administrative, ladite Cour de cassation semblerait avoir tendance à s'appuyer sur la qualification juridique adoptée par le législateur national en relation avec une certaine sanction plutôt que de mettre en application les critères définis dans la jurisprudence de la Cour EDH.

[...]

DROIT POLONAIS

I. INTRODUCTION

1. Depuis plusieurs années, la problématique de l'admissibilité d'un cumul de sanctions administratives et de sanctions pénales est bien présente dans le débat juridique en Pologne, notamment au niveau de la doctrine et de la Cour constitutionnelle, le législateur national semblant être plutôt réticent à introduire des modifications substantielles dans la législation.
2. Avant la présentation de l'état actuel en la matière au niveau législatif (III.) et jurisprudentiel (IV.), il semble opportun de fournir tout d'abord quelques informations liminaires sur les systèmes de responsabilité administrative et pénale en Pologne (II.).

II. CONCOURS DE RESPONSABILITÉS ADMINISTRATIVE ET PÉNALE

3. La problématique d'un cumul de sanctions administratives et pénales fait partie d'une problématique plus large, à savoir celle du concours de responsabilités. En effet, un même acte peut entraîner des conséquences négatives pour son auteur conformément aux règles prévues par deux branches différentes du droit public¹, y compris administrative et pénale. Chaque régime de responsabilité dans le domaine du droit prévoit, en principe, certaines conséquences à l'encontre des actes consistant en la violation de dispositions du droit matériel. L'éventuelle application de plusieurs mesures étatiques en réponse à un même comportement, chacune prévue par une branche différente du droit, est susceptible de conduire à un cumul des sanctions.
4. La problématique d'un cumul des sanctions est loin d'être facile à trancher, notamment du fait que, tandis que l'existence, le caractère et les règles d'imposition des sanctions en droit pénal ne posent pas de problèmes (B.), tel n'est pas le cas en ce qui concerne le droit administratif (A.).

A. SANCTIONS ADMINISTRATIVES

5. Depuis un certain temps, autant la doctrine que la jurisprudence de la Cour constitutionnelle témoignent d'une tendance du législateur national à avoir de plus en plus recours à différentes mesures contraignantes, mais ne relevant pas du droit pénal, en vue de garantir le respect des obligations ressortant du droit administratif².

¹ Quant à la division dichotomique du droit en public et privé, selon le concept prédominant en Pologne, le droit pénal est considéré comme faisant partie du droit public.

² Voir l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 18 novembre 2009, P 29/09 (OTK ZU, 2010, z. 9A, poz. 104), point 5.4.

Ainsi, s'agissant du droit fiscal, celui-ci prévoit fréquemment, outre l'obligation de régularisation par le paiement des sommes dues (taxe, impôt, douane), des obligations additionnelles, des charges supplémentaires, la perte des avantages ou d'autorisations.

6. Bien qu'en substance, les mesures en cause consistent le plus souvent en l'obligation de verser une somme d'argent, elles ne sont pas toujours de nature pécuniaire³. Compte tenu du caractère similaire que la plupart de ces mesures présentent par rapport aux peines d'amende ou à certaines peines complémentaires, il semblerait justifié de les assimiler à des sanctions pénales, d'autant plus qu'elles sont susceptibles d'être plus sévères que celles-ci, du fait de la hauteur de la sanction pécuniaire encourue. Dès lors, la doctrine polonaise⁴ utilise pour celles-ci la dénomination de "sanctions administratives" et pour les comportements passibles celle de "délits administratifs". Ces termes seront également repris dans la partie suivante de la présente contribution.
7. En droit polonais, il n'existe pourtant pas de définition légale de la sanction administrative en tant que telle. À la différence du droit pénal, le droit administratif ne dispose pas d'une partie générale qui pourrait comporter des règles communes la concernant. De plus, même la doctrine n'est pas concordante ni sur sa définition, ni sur les méthodes de sa désignation, ni sur les règles de son infliction, ni sur son axiologie et ses fonctions⁵.
8. À cet égard, la première constatation qui ne semble pas être contestée est celle que le droit administratif peut se servir de sanctions en tant que mesures permettant de garantir le respect de ses normes⁶.
9. Ensuite, il est également à noter que les objectifs et les fonctions des sanctions administratives ne constituent pas un ensemble homogène. À cet égard, il a été constaté qu'uniquement certaines d'entre elles jouent un rôle répressif. Dans ce contexte, les mesures utilisées en droit fiscal ont été divisées en deux groupes: d'une part celles qui ont un caractère d'obligation fiscale pure (sanctions fiscales propres)⁷

³ À cet égard, peuvent être mentionnées les mesures telles que les points pénaux pour les contraventions routières, les suspensions ou les retraits de licence pour exercer certaines professions.

⁴ Stahl, M. [w:], Stahl, M., Lewicka, R., Lewicki, M., *Sankcje administracyjne: Blaski i cienie*, Warszawa 2011, p. 21-23 ; Janku, Z., *Kara – administracja publiczna – prawo administracyjne* [w:] *Aktualne problemy prawa karnego: księga pamiątkowa z okazji jubileuszu 70. urodzin profesora Andrzeja J. Szwarca*, Poznań 2009, p. 189-194; Wincenciak, M., *Sankcje w prawie administracyjnym i procedura ich wymierzania*, Warszawa 2008, p. 22-34; Stahl, M., *Sankcje administracyjne w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego* [w:] *Instytucje współczesnego prawa administracyjnego*, Kraków 2001, p. 651-652; Lewicki, M., *Pojęcie sankcji prawnej w prawie administracyjnym*, Państwo i Prawo, 2002, z. 8, p. 63.

⁵ Voir la note de bas de page précédente.

⁶ Niżnik-Dobosz, I., *Aksjologia sankcji w prawie administracyjnym*, [w:] *Sankcje administracyjne*, op. cit., s. 129. Dans le même sens, voir l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 18 avril 2000, K 23/99 (OTK ZU nr 3/2000, poz. 89).

⁷ Il peut s'y agir, par exemple, de l'obligation de verser, outre l'impôt dû, des intérêts de retard.

et d'autre part celles qui peuvent être considérées comme punitives (sanctions fiscales pénales/sanctions administratives de nature pénale).⁸ Dès lors, parmi les sanctions administratives, une catégorie spéciale peut être distinguée, à savoir celle des "sanctions pénalo-administratives" (*sankcje karno-administracyjne*)⁹.

10. Cependant, le caractère punitif de ces dernières présente des particularités. En effet, selon la conception polonaise, l'objectif principal des sanctions administratives ne devrait pas être répressif, à la différence de celui des peines du droit pénal. Ainsi, bien qu'il puisse être présent, l'objectif répressif ne devrait pas être dominant, la sanction administrative devant avant tout avoir un rôle de protection de l'ordre administratif et de redistribution¹⁰.
11. Nonobstant de nombreuses divergences dans les opinions exprimées par la doctrine, il semble être unanimement admis que les sanctions pénalo-administratives ont les caractéristiques suivantes: 1) elles sont imposées sans que la faute de l'auteur ait une incidence (responsabilité objective)¹¹, 2) elles ne sont pas individualisées, c'est-à-dire leur dimension découle de la loi, 3) elles peuvent être imposées non seulement aux personnes physiques mais également aux entités collectives, 4) elles sont imposées par voie administrative en vertu d'une décision administrative, 5) le contrôle juridictionnel de leur imposition est effectué par les juridictions administratives, sous l'angle de légalité¹².

B. SANCTIONS PÉNALES

12. Le droit pénal polonais au sens large est composé de deux branches principales: le droit pénal commun, qui concerne la responsabilité relative aux infractions de droit commun, et le droit pénal fiscal, qui concerne la responsabilité relative aux infractions fiscales. Dans chaque branche, la distinction est faite entre les infractions

⁸ Jurkiewicz, R., *Sankcyjny stosunek podatkowopravny i wymiar sankcji podatkowych*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2010, nr 1, p. 11-13.

⁹ Le terme est utilisé également par la Cour constitutionnelle dans l'arrêt du 18 novembre 2009, P 29/09, précité, point 3.1. Cette juridiction utilise néanmoins également le terme de "peines administratives".

¹⁰ Niżnik-Dobosz, I., *op. cit.*, s. 136; Jaworowicz-Rudolf, A., *Funkcje sankcji administracyjnej i odpowiedzialności administracyjnej w ochronie środowiska*, Warszawa 2012, s. 223; Wincenciak, M., *op.cit.*, s. 100; cité par la Cour constitutionnelle dans l'arrêt du 21 octobre 2015, P 32/12 (OTK ZU 9A/2015, poz. 148).

¹¹ Comme le note la Cour constitutionnelle dans l'arrêt du 21 octobre 2015, P 32/12, précité, les juridictions administratives ne contestent pas dans leurs décisions l'admissibilité de l'infliction des sanctions administratives pour la simple violation d'une obligation ou l'interdiction sans que la faute de l'auteur d'un délit soit prise en compte.

¹² Cette caractéristique semble avoir été acceptée par la Cour constitutionnelle qui y fait référence dans sa jurisprudence, voir, par exemple, l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 1^{er} juillet 2014, SK 6/12 (OTK ZU nr 7A/2014, poz. 68).

plus graves et celles moins graves. En ce qui concerne les premières, en droit pénal commun, elles sont régies par le code pénal de 1997¹³ (ci-après le "CP") et sont classées, en fonction de leur gravité, en crimes (*zbrodnie*) et délits (*występki*)¹⁴. En revanche, en droit pénal fiscal, les infractions fiscales plus graves, à savoir les délits fiscaux (*przestępstwa skarbowe*), régies par le code pénal fiscal de 1999¹⁵ (ci-après le "CPF"), ne sont plus subdivisées. En ce qui concerne les infractions moins graves, celles-ci sont dénommées les contraventions en droit commun (*wykroczenia*), et en droit fiscal, les contraventions fiscales (*wykroczenia skarbowe*)¹⁶. Alors que les premières contraventions sont régies par le code des contraventions de 1971¹⁷, la responsabilité relative aux dernières fait l'objet d'une partie du CPF.

13. Compte tenu de la portée de la présente note de recherche, ce sont principalement les infractions fiscales qui sont susceptibles d'être en concours avec des délits administratifs de droit fiscal. À cet égard, notons que les peines prévues pour les délits fiscaux sont l'amende, la peine restrictive de liberté (*kara ograniczenia wolności*)¹⁸ et la peine privative de liberté (*kara pozbawienia wolności*)¹⁹. En revanche, les contraventions fiscales ne sont passibles que d'une amende²⁰.
14. À la différence des sanctions administratives, les règles d'imposition des peines, prévues par le droit pénal, sont bien définies et constituent, en général, une partie importante des règles de responsabilité pénale. Celle-ci est notamment conditionnée par la constatation de la faute de l'auteur de l'infraction²¹ ainsi que des circonstances relatives à l'élément moral. Quant à ce dernier, dans la plupart des cas de responsabilité pénale fiscale, il est exigé que l'agent ait l'intention de commettre une infraction, sous forme de dol direct ou de dol éventuel²².

¹³ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1137, z późn. zm.).

¹⁴ Voir l'article 7 CP. Le terme polonais "*przestępstwa*" englobe les crimes et les délits.

¹⁵ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 2137, z późn. zm.).

¹⁶ Article 53, paragraphe 1, CPF.

¹⁷ Ustawa z dnia 20 maja 1971 r. – Kodeks wykroczeń. (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 1094, z późn. zm.).

¹⁸ La peine restrictive de liberté consiste, en substance, en l'exécution de certains travaux sociaux pendant la période déterminée dans le jugement.

¹⁹ Article 22, paragraphe 1, CPF.

²⁰ Article 47, paragraphe 1, CPF.

²¹ En droit pénal polonais, il est nécessaire que la faute de l'auteur d'une telle infraction soit constatée pour que la responsabilité pénale soit engagée (le principe *nullum crimen sine culpa*). Voir les articles 1, paragraphe 3, CP, et 1, paragraphe 3, CPF.

²² L'article 4, paragraphe 1, CPF prévoit comme principe que l'infraction fiscale ne peut être commise qu'intentionnellement, à moins que la loi en dispose autrement. Toutefois, les dispositions du CPF prévoyant cette dernière sont très rares.

III. CONCOURS DE RESPONSABILITÉ PÉNALE ET ADMINISTRATIVE - CONTEXTE LÉGISLATIF

A. CONCOURS DE PROCÉDURES ADMINISTRATIVES ET PÉNALES - SOLUTION GÉNÉRALE

15. En droit polonais, la procédure portant sur la responsabilité pénale et la procédure portant sur la responsabilité administrative sont indépendantes et autonomes²³. Le juge pénal n'est donc pas lié par la décision de l'autorité administrative ni par celle du juge administratif²⁴. De plus, le droit ne prévoit pas d'obstacle à la responsabilité pénale fiscale lorsqu'une sanction administrative a été prononcée²⁵. Toutefois, la sanction administrative doit être prise en compte dans le cadre de la procédure pénale fiscale et avoir une influence sur la sanction pénale fiscale à infliger. À l'inverse, la mise en œuvre de la responsabilité pénale fiscale ne s'oppose pas au jeu des sanctions administratives²⁶.
16. La doctrine souligne que des règles applicables au cumul de sanctions devraient être adoptées²⁷. Dans cette attente, selon l'opinion de certains, le prononcé, suite à la procédure pénale, d'une sanction pécuniaire ayant une fonction répressive devrait faire obstacle au prononcé d'une sanction administrative de même type.²⁸ De plus, il est soulevé dans la doctrine que, lorsque, dans le cadre du procès pénal, l'auteur de l'infraction a été acquitté, l'autorité administrative ne devrait pas imposer de sanction. Toutefois, au regard du principe de légalité, eu égard au fait que la responsabilité pour les délits administratifs est objective, cette proposition est en pratique difficile à suivre²⁹. Dans tous les cas, même selon la doctrine, dans l'hypothèse où la responsabilité pénale fiscale n'a pas été mise en œuvre (par exemple en raison de la prescription d'une peine ou en présence d'une circonstance excluant la faute), rien n'empêcherait d'appliquer des sanctions administratives³⁰.

²³ Prusak, F., *Art. 15*. [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz. Tom I (art. 1-53)*, Kantor Wydawniczy Zakamycze, 2006, n° 4.

²⁴ Voir l'article 8 du code de procédure pénale du 6 juin 1997 (ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego, Dz. U. Nr 89, poz. 555, z późn. zm.) qui consacre l'indépendance des juridictions pénales, y compris des décisions rendues par les autorités administratives. Il existe néanmoins une controverse en ce qui concerne l'obligation de ces juridictions de respecter les décisions administratives de caractère constitutif. Voir à cet égard Grajewski, J., Steinborn, S., *Art. 8*. [w:] *Komentarz aktualizowany do art. 1-424 Kodeksu postępowania karnego*, System Informacji Prawnej LEX, 2015, n° 3.

²⁵ Arrêt de la Cour constitutionnelle du 12 avril 2011, P 90/08 (OTK ZU, 2011, z. 3A, poz. 21), point 2.

²⁶ Article 15, paragraphe 1, CPF.

²⁷ Żółtek, S., *Prawo karne gospodarcze w aspekcie zasady subsydiarności*, Warszawa 2009, p. 243.

²⁸ Wincenciak, M., *op. cit.*, p. 236.

²⁹ Elle a tout de même été adoptée dans certaines décisions judiciaires (arrêt de la cour régionale de Poznań du 1^{er} juin 2006 dans l'affaire I SA/Po 809/05, LEX nr 229619).

³⁰ Wilk, L., *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006, p. 537.

B. RÈGLES SPÉCIALES DE CONFLIT DE RESPONSABILITÉ PÉNALE ET ADMINISTRATIVE

17. Comme cela ressort de la partie précédente de la contribution, le législateur national ne semble pas porter trop d'attention à la problématique du concours de différents types de responsabilité répressive. Toutefois, il existe plusieurs dispositions de la loi nationale, figurant dans des lois spéciales et concernant des délits administratifs concrets, qui pourraient être qualifiées d'exceptions à cette règle. À titre d'exemple, notons trois d'entre elles³¹.
18. Premièrement, peuvent être relevées les modifications introduites en 2008, à la loi du 11 mars 2004 relative à la taxe sur les biens et les services³² (ci-après la "loi TVA polonaise"), à son article 111, paragraphe 2. Cet article prévoit une sanction sous forme de charge fiscale supplémentaire de 30% du montant de la taxe payée en amont au titre de l'acquisition de biens et de services, qui peut être imposée par l'administration fiscale en cas de méconnaissance, par un assujetti effectuant une vente à des personnes physiques n'étant pas entrepreneurs, de son obligation d'enregistrer les opérations par le biais des caisses enregistreuses. En vertu de la disposition de la dernière phrase de l'article 111, paragraphe 2, la charge en cause n'est pas applicable aux personnes physiques responsables pénalement pour ce même comportement (qualifié d'infraction fiscale)³³.
19. Deuxièmement, suite à l'arrêt de la Cour constitutionnelle dans l'affaire P 29/09, précité, en 2012, le législateur polonais a modifié l'article 24 de la loi du 13 octobre 1998 sur le système de sécurité sociale³⁴. Tout en prévoyant, à l'article 24, paragraphe 1a, de ladite loi, la possibilité d'infliger à l'employeur une peine pécuniaire (sanction administrative) pour le non-versement des sommes dues au titre

³¹ Pour davantage d'exemples ainsi que pour une présentation élargie de chaque règle, voir Błachnio-Parzych, A., *Zbieg odpowiedzialności karnej i administracyjno-karnej jako zbieg reżimów odpowiedzialności represyjnej*, Wolters Kluwer, 2016, *Rozdział IV.1. Dyrektywy rozstrzygania zbiegu odpowiedzialności karnej i administracyjno-karnej w prawie polskim*.

³² Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 710, z późn. zm.).

³³ À cet égard, il convient de noter que la Cour de justice a eu l'occasion de se prononcer vis-à-vis de cette sanction. En effet, dans l'arrêt Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454), elle a jugé que la sixième directive 77/388/CEE ne fait pas obstacle au maintien de la charge fiscale supplémentaire prévue à l'article 111, paragraphe 2, de la loi TVA polonaise, qui, à l'époque, n'était applicable qu'aux personnes morales et aux autres entités organisationnelles. Elle a souligné qu'il appartient, toutefois, à la juridiction nationale de vérifier que les modalités de détermination du montant de cette sanction et les conditions dans lesquelles sont constatés, instruits et, le cas échéant, jugés les faits invoqués par l'administration fiscale pour mettre en œuvre ladite sanction ne reviennent pas à priver de sa substance même le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée et, partant, à porter atteinte au principe de neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques. À cet égard, la Cour a constaté qu'un taux de retenue, limité à 30%, et qui préserve ainsi l'essentiel du montant de la taxe payée en amont n'apparaît ni excessif, ni insuffisant pour assurer un caractère dissuasif à la sanction en cause et donc à l'effectivité de celle-ci.

³⁴ Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2009 r. Nr 205, z późn. zm.).

des cotisations au système de la sécurité sociale, le législateur a décidé, à l'article 24, paragraphe 1a, de la loi en cause que cette peine ne peut pas être infligée en cas de condamnation pénale antérieure pour l'infraction consistant en le non-paiement desdites sommes. Le même article 24 contient également des dispositions prévoyant la suspension de la procédure administrative d'imposition de la peine pécuniaire en cas d'ouverture d'une procédure pénale ou contraventionnelle. Celles-ci précisent, entre autres, que la décision portant sur la peine pécuniaire est annulée à la suite d'une condamnation définitive pour l'infraction consistant en le non-paiement des sommes en cause.

20. Enfin, peut être mentionnée la règle prévue par la loi du 16 mars 1995 sur la prévention contre la pollution de la mer par les navires³⁵. Les articles 36, paragraphe 1, et 37, point 4, de ladite loi, prévoient pour les armateurs, les capitaines et d'autres membres du personnel d'un navire, des peines financières (sanctions administratives) pour la pollution de l'environnement maritime due à l'exploitation des navires ou à l'ensevelissement dans la mer des déchets ou d'autres substances. Parallèlement, l'article 35a de la même loi, vise, en tant qu'infraction pénale, le comportement consistant à décharger des substances d'un navire pouvant mener à la dégradation de la qualité de l'eau, à porter atteinte à la vie et à la santé d'une pluralité de personnes, ainsi qu'à la salubrité de l'environnement. La règle de conflit entre deux types de responsabilité prévus aux articles précités a été ajoutée en 2011 à l'article 38a de la loi en cause. Celui-ci énonce que la personne physique condamnée pour l'infraction prévue à l'article 35a de ladite loi n'est pas soumise à la responsabilité prévue aux articles 36, paragraphe 1, et 37, point 4.
21. Toutefois, il convient de souligner que les dispositions précitées constituent plutôt des exceptions à la règle selon laquelle le législateur polonais ne s'oppose pas à la poursuite d'un comportement parallèlement par voie administrative et par voie pénale et, par conséquent, à l'imposition de deux sanctions pour un même comportement. Cette situation est critiquée dans la doctrine selon laquelle l'intervention du législateur serait nécessaire³⁶.

IV. CONCOURS DE RESPONSABILITÉS PÉNALE ET ADMINISTRATIVE - CONTEXTE JURIDICTIONNEL

A. INTRODUCTION

22. Eu égard à l'absence d'une intervention plus substantielle du législateur en matière de concours de responsabilité répressive de droit administratif et de droit pénal, la jurisprudence de la Cour constitutionnelle joue un rôle primordial dans ce domaine.

³⁵ Ustawa z dnia 16 marca 1995 r. o zapobieganiu zanieczyszczeniu morza przez statki. (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 434, z późn. zm.).

³⁶ Błachnio-Parzych, A., *Zbieg odpowiedzialności karnej i administracyjno-karnej... op. cit., Wstęp.*

Celle-ci, par ses décisions annulant les dispositions jugées inconstitutionnelles, élimine de l'ordre juridique les dispositions permettant le cumul de certaines sanctions. En substance, la Cour constitutionnelle déclare contrôler scrupuleusement les mécanismes répressifs de droit administratif au regard des normes constitutionnelles. De plus, elle se considère la seule juridiction compétente pour ce faire³⁷.

B. CRITÈRES DE CONTRÔLE

23. La Cour constitutionnelle dans sa jurisprudence procède à l'analyse de l'admissibilité du concours de responsabilités en cause autant sous l'angle du principe *ne bis in idem* que du principe de proportionnalité.

1. PRINCIPE *NE BIS IN IDEM*

24. Le principe *ne bis in idem* est le critère principal utilisé par la Cour constitutionnelle dans le cadre du contrôle de l'admissibilité d'un cumul de sanctions prévues, d'une part, par le droit administratif, et, d'autre part, par le droit pénal.

25. Dans sa jurisprudence, la Cour constitutionnelle observe que le principe *ne bis in idem* n'est pas directement consacré dans la Constitution. Il n'en demeure pas moins qu'il est consacré dans les actes qui lient la Pologne, telle la Convention de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales (ci-après la "CEDH") et la Charte des droits fondamentaux de l'union européenne. Par ailleurs, selon cette juridiction, ce principe ressort des articles de la Constitution portant sur le principe de l'État de droit (article 2), sur le droit à un recours effectif et à accéder à un tribunal impartial (article 45, paragraphe 1) et sur les principes généraux de la responsabilité pénale, comme *nullum crimen sine lege*, le droit de défense et la présomption d'innocence (article 42). En effet, ce principe est considéré comme constituant l'élément du principe de l'état de droit³⁸.

26. Il ressort de sa jurisprudence que la Cour constitutionnelle est d'avis que le principe *ne bis in idem* contient non seulement l'interdiction d'une double punition dans le cadre du contentieux pénal, mais qu'il est également applicable en cas d'imposition d'autres mesures répressives, dont des sanctions administratives de nature pénale³⁹. Ce principe, en tant que règle constitutionnelle, devrait être interprété de manière large. Sinon, le législateur disposerait de la possibilité de contourner certaines garanties constitutionnelles relatives à la responsabilité répressive par son classement formel dans la loi en tant que responsabilité d'une autre nature que

³⁷ Arrêt de la Cour constitutionnelle du 18 novembre 2009, P 29/09, précité, points 1.2 et 1.3.

³⁸ Voir par exemple l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 15 avril 2008, P 26/06 (OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 42).

³⁹ Arrêts de la Cour constitutionnelle du 29 avril 1998, K 17/97 (OTK ZU 1998, z. 3, poz. 30) et du 4 septembre 2007, P 43/06 (OTK ZU, 2007, z. 8A, poz. 95).

pénale⁴⁰. Dès lors, ledit principe s'applique, outre aux peines prévues pour les infractions, également à d'autres mesures répressives, dont des sanctions pénalo-administratives⁴¹.

27. Comme le note la Cour constitutionnelle, cette large interprétation du principe *ne bis in idem* est d'autant plus justifiée qu'elle est soutenue par la jurisprudence de la Cour EDH relative à l'article 4, paragraphe 1, du Protocole n° 7 de la Convention EDH, l'interprétation du Comité des droits de l'homme sur l'article 14, paragraphe 7, du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, ainsi que par l'interprétation retenue par la Cour de justice de l'article 54 de la Convention d'application de l'accord de Schengen⁴² et de la recommandation du Comité des ministres n° R 1/91.⁴³
28. Nonobstant ce qui précède, il convient de noter que la Cour constitutionnelle n'adopte pas toujours une approche conforme à celle de la Cour EDH en la matière. Très souvent, elle interprète certaines conditions relatives à l'application du principe *ne bis in idem* de façon différente.
29. Par exemple, dans les arrêts du 7 juillet 2009, K 13/08, et du 15 janvier 2007, P 19/06, la Cour constitutionnelle a considéré comme décisive pour l'appréciation de la nature d'une mesure, la qualification de la sanction par le législateur⁴⁴. Par ailleurs, dans l'arrêt du 21 octobre 2014, P 50/13⁴⁵, elle a appliqué le critère d'*idem* en prenant en compte non seulement les circonstances factuelles mais également la qualification juridique.
30. En substance, le cœur du raisonnement de la Cour constitutionnelle est l'appréciation de la nature pénale, au sens du principe *ne bis in idem*, de la sanction administrative en cause. Or, cette juridiction n'a pas adopté une seule méthode pour ce faire. En principe, elle procède à une vérification du fait que la sanction administrative revêt ou non un caractère répressif. Toutefois, alors que dans certaines affaires, le résultat de cet examen est considéré suffisant pour constater la

⁴⁰ Arrêts de la Cour constitutionnelle du 26 novembre 2003, SK 22/02 (OTK ZU nr 9/A/2003, poz. 97) et du 28 novembre 2007, K 39/07 (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 129).

⁴¹ Arrêt de la Cour constitutionnelle du 8 octobre 2002, K 36/00 (OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 63).

⁴² Convention d'application de l'Accord de Schengen du 14 juin 1985 entre les gouvernements des États de l'Union économique Benelux, de la République fédérale d'Allemagne et de la République française relatif à la suppression graduelle des contrôles aux frontières communes, J.O. n° L 239 du 22/09/2000, p. 19.

⁴³ Arrêt de la Cour constitutionnelle du 18 novembre 2009, P 29/09, précité, point 3.2.

⁴⁴ Błachnio-Parzych, A., *Zbieg odpowiedzialności karnej i administracyjno-karnej... op. cit., Rozdział 1.3.2. Kryteria wyróżnienia odpowiedzialności represyjnej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego.*

⁴⁵ Arrêt de la Cour constitutionnelle du 21 octobre 2014, P 50/13 (OTK ZU nr 9A/2014, poz. 103).

nature pénale de la sanction et de la responsabilité en cause⁴⁶, dans d'autres affaires, tel n'est pas le cas.

31. En effet, la Cour constitutionnelle a déjà jugé que le caractère répressif d'une sanction administrative n'était pas suffisant du point de vue du champ d'application du principe *ne bis in idem* dans la mesure où la sanction en cause revêtait tout de même un caractère administratif⁴⁷. Ensuite, dans certaines décisions la Cour constitutionnelle a estimé que dans le cadre de l'appréciation du cumul de responsabilités au regard du principe *ne bis in idem*, suite à la constatation du caractère répressif des sanctions administratives, il convient de vérifier que l'objectif visé par chaque régime de responsabilité est identique. Ainsi, le principe *ne bis in idem* serait enfreint uniquement dans l'hypothèse où ledit objectif était identique⁴⁸. Finalement, dans d'autres décisions, la Cour constitutionnelle a jugé que, outre la constatation du caractère répressif d'une sanction, afin que la sanction soit considérée comme pénale, il était nécessaire que cette répression soit excessive⁴⁹.
32. Dans tous les cas, dans l'appréciation du caractère répressif d'une mesure autre que la peine prévue par les dispositions du droit pénal, la Cour prend en compte les éléments suivants:
- 1) L'élément relatif à la sévérité annoncé par la sanction: Il s'agit d'une catégorie objective, le degré de la sévérité étant apprécié du point de vue des valeurs communément admises, et exprimées dans le système juridique concret⁵⁰. La sévérité d'une sanction consiste dans le fait que l'intensité de l'ingérence va, d'une part, au-delà de ce qui est indispensable à l'élimination des effets de la violation de loi et à la restitution de la situation antérieure, et d'autre part, au-delà

⁴⁶ Voir, par exemple, l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 18 novembre 2009, P 29/09, précité.

⁴⁷ Błażnio-Parzych, A., *Zbieg odpowiedzialności karnej i administracyjno-karnej... op. cit., Rozdział 1.3.2. Kryteria wyróżnienia odpowiedzialności represyjnej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*. L'auteur cite comme exemples les arrêts de la Cour constitutionnelle du 18 avril 2000, K 23/99 (OTK ZU 3/2000, poz. 89), du 14 juin 2004, SK 21/03 (OTK ZU 6A/2004, poz. 56) et du 7 juillet 2009, K 13/08 (OTK ZU 7A/2009, poz. 105). Dans ces arrêts, la Cour constitutionnelle a jugé que les sanctions administratives avaient le caractère mixte, à savoir préventif-répressif.

⁴⁸ Błażnio-Parzych, A., *Zbieg odpowiedzialności karnej i administracyjno-karnej... op. cit., Rozdział 1.4.2. Zbieg odpowiedzialności karnej i administracyjno-karnej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*. Arrêts de la Cour constitutionnelle du 21 octobre 2014, P 50/13, précité, point 3.4. et du 21 avril 2015, P 40/13 (OTK ZU 4A/2015, poz. 48), point 5.1.

⁴⁹ Błażnio-Parzych, A., *Zbieg odpowiedzialności karnej i administracyjno-karnej... op. cit., Rozdział 1.3.2. Kryteria wyróżnienia odpowiedzialności represyjnej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*. Arrêt de la Cour constitutionnelle du 15 octobre 2013, P 26/11 (OTK ZU 7A/2013, poz. 99), point 5.2.

⁵⁰ Burzyński, P., *Ustawowe określenie sankcji karnej*, Warszawa 2008, pkt 2.4, cité par la Cour constitutionnelle dans l'arrêt du 21 octobre 2015, P 32/12, précité.

de ce qui est indispensable pour empêcher la survenance d'une situation illicite⁵¹. La sévérité est comprise comme la restriction ou la privation d'une personne de ses droits personnels. La sévérité comprise dans une sanction est une sévérité inhérente à celle-ci, ce qui veut dire que la sévérité ayant ses sources dans d'autres circonstances ne peut pas être considérée comme la sévérité de la sanction.

- 2) Le critère relatif à la nature, à l'objectif et à la fonction d'une sanction: L'essence d'une sanction est intrinsèquement liée à l'imputation à l'auteur d'un comportement évalué comme nocif en raison de la transgression de manière fautive de la loi. La sanction est ainsi perçue comme étant une sorte de condamnation sociale d'un acte. Elle a pour objectifs: a) "la réponse au mal causé" et b) "la prévention contre la commission de l'infraction dans le futur"⁵².

2. PRINCIPE DE PROPORTIONNALITÉ

33. Le principe de proportionnalité constitue le deuxième pilier important auquel se réfère la Cour constitutionnelle. Ce principe n'est pas non plus consacré expressément dans la Constitution polonaise. Or, la Cour constitutionnelle le dérive de l'article 2 de la Constitution qui énonce que la République de Pologne est un État démocratique de droit mettant en œuvre les principes de la justice sociale.
34. Selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, la constatation selon laquelle une sanction administrative n'a pas de caractère pénal et, dès lors, n'enfreint pas le principe *ne bis in idem*, n'exclut pas de contrôle si le cumul des responsabilités à l'encontre de la même personne pour le même acte est conforme au principe de réaction proportionnelle de l'État à la violation d'une obligation ressortant d'une disposition de la loi, étant un élément constitutif du principe de proportionnalité (l'interdiction de l'ingérence exagérée).
35. À cet égard, la Cour constitutionnelle a notamment jugé à plusieurs reprises que certaines dispositions prévoyant des délits fiscaux et des contraventions fiscales étant en concours enfreignent l'article 2 de la Constitution dans la mesure où elles ont pour effet un "fiscalisme" excessif et ne prennent pas suffisamment en compte l'intérêt du contribuable. En raison de la double sanction imposée pour un même fait à une même personne, le principe de proportionnalité a été enfreint, la réaction de l'État étant disproportionnée par rapport à la gravité de la violation de l'obligation juridique⁵³.

⁵¹ Wojtyczek, K., *Zasada wyłączności ustawy w sferze prawa represyjnego. Uwagi na gruncie Konstytucji RP*, Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych, nr 1/1999, s. 54, cité par la Cour constitutionnelle dans l'arrêt du 21 octobre 2015, P 32/12, précité.

⁵² Buchała, K., *Komentarz do Kodeksu karnego, rozdz. IV*, cité par la Cour constitutionnelle dans l'arrêt du 21 octobre 2015, P 32/12, précité.

⁵³ Arrêts de la Cour constitutionnelle dans les affaires K 17/97 et P 43/06, précités, et du 8 octobre 2002, K 36/00 (OTK ZU, 2002, z. 5A, poz. 63).

C. EXEMPLES DE JURISPRUDENCE

1. CHARGE FISCALE SUPPLÉMENTAIRE POUR LES IRRÉGULARITÉS DANS LES DÉCLARATIONS

36. Entre 1993 et 2008, la loi polonaise relative à la TVA⁵⁴ prévoyait l'imposition d'une charge fiscale supplémentaire pour les irrégularités dans les déclarations⁵⁵. La Cour constitutionnelle s'est prononcée à deux reprises⁵⁶ sur la constitutionnalité de cette mesure, toutefois toujours sous l'angle du principe de proportionnalité. À cet égard, elle a jugé que la mesure en cause n'était pas conforme à l'article 2 de la Constitution, dans la mesure où elle conduisait à appliquer à une même personne, pour un même fait, une sanction administrative, définie par la loi comme une charge fiscale supplémentaire, et une peine pour l'infraction fiscale définie dans le CPF⁵⁷. Certes, notait la Cour, les sanctions pour irrégularités dans la déclaration fiscale, appliquées automatiquement, d'office, ont une fonction préventive et servent à persuader l'assujetti de l'importance de la bonne exécution de ses obligations. Toutefois, le fait que dans ce cas d'espèce la procédure administrative et la procédure pénale fiscale remplissaient les mêmes fonctions et l'intérêt de l'assujetti n'était pas pris en compte dans la procédure administrative, a conduit la Cour à considérer que le cumul des sanctions était disproportionné.

2. CHARGE SUPPLÉMENTAIRE POUR LE NON-VERSEMENT DES SOMMES DUES AU TITRE DES COTISATIONS AU SYSTÈME DE SÉCURITÉ SOCIALE

37. Dans l'arrêt du 18 novembre 2009, P 29/09, précité, la Cour constitutionnelle a été appelée à contrôler la constitutionnalité d'un cumul d'une sanction administrative

⁵⁴ D'abord, la loi du 8 janvier 1993 relative à la taxe sur les biens et les services et sur le droit d'accise (Dz.U. Nr 11, poz. 50, z późn. zm., abrogée), ensuite la loi du 11 mars 2004 relative à la taxe sur les biens et les services (Dz. U. Nr 54, poz. 535, z późn. zm).

⁵⁵ Aux termes de l'article 109, paragraphes 5 et 6, de la loi relative à la TVA dans sa version de 2004: "5. Lorsqu'il est constaté que, dans la déclaration qu'il a déposée, l'assujetti a indiqué un remboursement de crédit de TVA ou de taxe payée en amont dont le montant excède celui qui est dû, le directeur de l'office des impôts ou l'organe de contrôle fiscal détermine le montant exact du remboursement et fixe une charge fiscale supplémentaire correspondant à 30% de la surévaluation.

6. Le paragraphe 5 est applicable mutatis mutandis au crédit de taxe visé à l'article 87, paragraphe 1."

L'article 87, paragraphe 1, de la même loi disposait:

"Si le montant de la taxe payée en amont visée à l'article 86, paragraphe 2, excède, au cours de la période d'imposition, la taxe due, l'assujetti a le droit d'imputer cette différence sur la taxe due au titre de la période suivante ou d'en obtenir le remboursement par versement sur un compte bancaire." La portée de cette norme était la même que celle de l'article 27, paragraphes 5, 6 et 8 de cette loi dans sa version de 1993.

⁵⁶ Arrêts de la Cour constitutionnelle K 17/97 et P 43/06, précités.

⁵⁷ Il a été noté que la Cour a formulé le dispositif de telle manière que la question de savoir quelle procédure devrait être conduite en cas de cumul n'était pas claire. Wilk, L., *Zasada subsydiarności w prawie karnym skarbowym*, Prokuratura i Prawo 2000, nr 6, p. 61.

prévue à l'article 24, paragraphe 1, de la loi du 13 octobre 1998 sur le système de sécurité sociale, précitée, avec les sanctions pénales prévues pour le délit de l'article 218, paragraphe 1, CP et pour la contravention de l'article 98, paragraphe 1, point 1 et paragraphe 2, lu en combinaison avec l'article 98, paragraphe 1, point 1 et l'article 24, paragraphe 1, de la loi sur le système de sécurité sociale. En effet, lesdits articles prévoyaient les sanctions administratives et pénales susceptibles d'être appliquées à un comportement d'une personne responsable consistant en le non-versement des sommes dues, pour chaque employé, au titre des cotisations au système de la sécurité sociale. La sanction administrative prévue pour ce délit administratif, dénommée la charge supplémentaire (*opłata dodatkowa*), s'élevait à 100% de sommes dues n'ayant pas été versées.

38. En faisant référence à la jurisprudence de la Cour EDH, la Cour constitutionnelle a procédé au contrôle du caractère de la sanction administrative en cause. Ayant constaté qu'elle était une "mesure de caractère répressif (pénalo-administratif)"⁵⁸, elle a contrôlé son admissibilité en cause sous l'angle du principe *ne bis in idem*. En l'absence des règles d'exclusion de la double sanction pour un même comportement, la Cour constitutionnelle a jugé que le cumul de sanctions menait à la violation du principe *ne bis in idem*, en ce qu'il violait l'article 2 de la Constitution, l'article 4, paragraphe 1, du Protocole n° 7 de la Convention EDH, ainsi que l'article 14, paragraphe 7, du Pacte international relatif aux droits civils et politiques.

3. IMPÔT FORFAITAIRE DE 75% DU REVENU

39. Dans son arrêt P 90/08⁵⁹, la Cour constitutionnelle a jugé conforme à l'article 2 de la Constitution une disposition du code pénal fiscal qui prévoit une sanction en cas d'absence de déclaration des impôts, ou d'absence de déclaration de la base d'imposition ou en cas de non-paiement de l'impôt sur le revenu, indépendamment du fait que ces irrégularités ont donné lieu à l'imposition à l'assujetti de l'impôt forfaitaire de 75% du revenu, prévu par la loi sur le revenu des personnes physiques.
40. En effet, selon la Cour constitutionnelle, cette mesure, ayant pour but d'imposer un impôt sur le revenu, en l'absence de déclaration des sources de revenu et de paiement par l'assujetti de l'impôt dû, remplit une fonction restitutive et préventive. Elle remplace ainsi la "méthode normale" de calcul et de perception de l'impôt.
41. Quant à la proportionnalité de cette mesure, la Cour constitutionnelle l'a jugée adéquate en ce qu'elle permet de garder sa fonction préventive et n'est pas démesurée par rapport aux mesures prévues pour d'autres irrégularités. Partant, cette mesure ne présentant pas de caractère répressif, elle n'est pas une sanction administrative de nature pénale et, par conséquent, son cumul avec une sanction pénale n'est pas contraire au principe *ne bis in idem*.

⁵⁸ Point 4.4. de l'arrêt.

⁵⁹ Arrêt de la Cour constitutionnelle du 12 avril 2011, P 90/08 (OTK ZU, 2011, z. 3A, poz. 21).

4. OBLIGATION DE VERSER LA TVA RÉSULTANT D'UNE FACTURE PORTANT SUR UNE OPÉRATION FICTIVE

42. Dans son arrêt P 40/13⁶⁰, la Cour constitutionnelle a eu l'occasion de se pencher sur la constitutionnalité des dispositions des articles 62, paragraphe 2, CPF et 108, paragraphe 1, de la loi TVA polonaise, dispositions qui permettent une double réaction à un comportement consistant en l'établissement de factures fictives comportant de la TVA. Alors que le premier article cité porte sur une infraction constituant un délit fiscal, le deuxième prévoit une obligation de verser la TVA résultant d'une telle facture, indépendamment du fait que l'opération imposable n'a pas eu lieu.
43. La Cour a jugé que les dispositions en cause n'ont pas pour effet la violation du principe *ne bis in idem*, les deux dispositions ayant des fonctions et des objectifs différents⁶¹. En effet, la disposition de l'article 108, paragraphe 1, de la loi TVA polonaise a un caractère préventif dans la mesure où son objectif principal est la prévention du danger de la diminution des recettes fiscales. Elle remplit également une fonction restitutive dans la mesure où elle limite les pertes du fisc subies suite à la déduction illicite de la taxe. En réalité, la disposition en cause n'a donc pas de caractère de sanction (peine). En effet, elle ne prévoit pas de conséquences résultant de la violation d'une norme juridique.
44. En ce qui concerne l'appréciation de la proportionnalité de l'application combinée de deux mesures, la Cour a constaté que l'article 108, paragraphe 1, de la TVA, ne prévoit pas de sanction (peine), et qu'ainsi, l'examen de la proportionnalité n'est pas nécessaire.

5. SANCTION PRÉVUE PAR LA LOI SUR LES JEUX DE HASARD

45. Dans son arrêt du 21 octobre 2015, P 32/13⁶², la Cour constitutionnelle s'est prononcée sur la constitutionnalité de la sanction pécuniaire prévue par la loi du 19 novembre 2009 sur les jeux de hasard⁶³ pour la personne ayant déjà été condamnée pour la contravention fiscale prévue à l'article 107, paragraphe 4, CPF, pour avoir organisé des jeux au moyen d'automates en dehors d'un casino.
46. La Cour constitutionnelle a constaté que, effectivement, le même comportement, consistant en l'organisation des jeux au moyen d'automates en dehors d'un casino est passible d'une part d'une sanction pécuniaire administrative (prévue par la loi sur les jeux de hasard) et d'autre part d'une sanction pénale (prévue par le CPF).

⁶⁰ Arrêt de la Cour constitutionnelle du 21 avril 2015, P 40/13 (OTK ZU 4A/2015, poz. 48).

⁶¹ Dans cet arrêt, la Cour constitutionnelle a constaté que la fonction principale de la sanction pénale est la répression, alors que celle de la sanction administrative est la prévention au sens large du terme. Toutefois, il n'empêche que cette dernière peut, de surcroît, avoir également un caractère disciplinant et répressif.

⁶² Arrêt de la Cour constitutionnelle du 21 octobre 2015, P 32/12, précité.

⁶³ Ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 612 i 1201).

Toutefois, alors que cette dernière a un caractère pénal, fondé sur la présence d'une faute (*culpa*), la première revêt un caractère préventif, étant fondée sur le principe de la responsabilité objective. Dès lors, selon la Cour, en l'espèce, la responsabilité pénale et la responsabilité administrative ne mènent pas à la double réponse pénale pour le même fait. En effet, il s'agit de différents effets d'un même comportement portant atteinte à différents biens juridiquement protégés, ce qui justifie l'application de deux sanctions. À cet égard, la sanction administrative constitue une simple constatation objective de la violation d'une interdiction d'organiser des jeux au moyen d'automates en dehors d'un casino et réprime la taxe non payée et d'autres frais versés par d'autres opérateurs. L'objectif de cette sanction n'est dès lors pas la réponse pénale à l'acte commis mais la restitution des montants dus, ainsi que la prévention.

V. CONCLUSION

47. Alors que la problématique d'un cumul de sanctions administratives et pénales ne semble pas faire l'objet d'un grand intérêt de la part du législateur polonais, elle est bien présente dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle. Celle-ci procède au contrôle de l'admissibilité d'un tel cumul sous l'angle des principes *ne bis in idem* et de proportionnalité. S'agissant du premier, elle semble en principe s'aligner, à quelques exceptions près, sur la jurisprudence de la Cour EDH relative à l'article 4 du Protocole 7 de la Convention EDH. En principe, mais pas sans exceptions, la Cour constitutionnelle donne une interprétation large du champ d'application du principe *ne bis in idem* et n'exclut pas son application aux sanctions administratives. Le critère déterminant pour l'appréciation de l'admissibilité d'un cumul de sanctions sous l'angle du principe *ne bis in idem* est l'évaluation de l'éventuel caractère pénal d'une sanction administrative déterminé notamment par son caractère répressif. Cependant, la constatation d'un tel caractère de la sanction ne suffit souvent pas pour la qualifier de pénale au sens du principe *ne bis in idem*. En effet, dans certaines décisions d'autres critères sont appliqués à la suite de la constatation du caractère répressif de la sanction en cause. Appartiennent à ces derniers, entre autres, les arguments relatifs aux fonctions et aux objectifs de chaque sanction ou au degré de la sévérité de la sanction.

[...]

DROIT DU ROYAUME-UNI

1. La présente contribution vise à examiner la portée et la mise en œuvre du principe *ne bis in idem* dans le cas d'un cumul de sanctions civiles¹, en particulier fiscales, et de sanctions pénales.

I. CONSÉCRATION DU PRINCIPE NE BIS IN IDEM

2. Le respect du principe selon lequel nul ne saurait être jugé ou poursuivi deux fois pour les mêmes faits, qui trouve son expression dans la maxime *ne bis in idem*, est assurée en matière civile par la règle de *res judicata*² et en matière pénale par la *rule against double jeopardy* (règle contre le double péril). Au vu de l'objet de la présente note de recherche et de la nature pénale d'un certain nombre de sanctions fiscales, il n'est proposé d'aborder ici que la *double jeopardy*.
3. Il importe, à titre liminaire, de souligner que la *double jeopardy* n'est pas, à tous les égards, l'homologue britannique du principe *ne bis in idem*³. En effet, la *double jeopardy* est interprétée de manière plus restrictive et ne s'applique, de manière générale, que lorsque l'accusé est déjà passé en jugement devant une juridiction pénale pour la même infraction ou une infraction de même nature fondée sur les mêmes faits. À cet égard, comme l'a affirmé la jurisprudence, rien ne s'oppose à ce que la responsabilité pénale d'une personne puisse être engagée deux fois pour les mêmes faits⁴. Cela dit et comme nous le verrons plus tard, la *double jeopardy* comporte un volet relatif à l'abus de procédure (*abuse of process*), qui permet, dans certains cas, d'étendre sa portée au-delà de celle du principe *ne bis in idem*⁵.

¹ À noter qu'il n'existe pas, à proprement parler, de sanctions "administratives", dès lors que l'organisation juridictionnelle au Royaume-Uni se fonde sur une distinction entre les juridictions civiles et les juridictions pénales et que, en l'absence de juridictions spécialisées dans des questions administratives, ce sont les juridictions civiles qui les traitent.

² *R (on the application of Coke-Wallis) v Institute of Chartered Accountants in England and Wales* [2011] 2 AC 146, point 24 *per* Lord Clarke JSC. Plus précisément, il s'agit du principe de l'estoppel *per rem judicatum*, qui opère de façon à empêcher une partie d'aller à l'encontre d'un jugement antérieur. [...]

³ C'était en partie pour cette raison que le gouvernement a exprimé des réserves sur l'initiative de la République hellénique en vue de l'adoption d'une décision-cadre du Conseil relative à l'application du principe "*ne bis in idem*" (JO C 100 du 26.04.2003, p. 24). Voir, House of Commons European Scrutiny Committee, 32nd Report, septembre 2003, paragraphes 15.15-15.19.

⁴ *R v Thomas* [1950] 1 KB 26, p. 31 *per* Humphreys J.: "It is not the law that a person shall not be liable to be punished twice for the same act; it has never been so stated in any case [...] Not only is it not the law that a person shall not be punished twice for the same act, but it has never been the law."

⁵ The Law Commission of England and Wales, *Double Jeopardy: A Consultation Paper*, No. 156, 2000, paragraphes 1.12-1.16.

4. La *double jeopardy* vise à la fois à garantir le caractère définitif des poursuites pénales ainsi qu'à empêcher les autorités publiques de s'acharner contre des justiciables par des poursuites répétées⁶. Les modalités d'application de cette règle sont différentes en droit anglais et en droit écossais, de sorte qu'il sera nécessaire de les aborder séparément.
5. Dans les deux droits, la règle fonctionne comme un moyen de défense⁷ qui permet à l'intéressé de plaider l'irrecevabilité de l'accusation, en faisant valoir qu'il a déjà été jugé ou poursuivi pour les mêmes faits. Cette règle étant d'origine jurisprudentielle, il n'existe, en droit anglais, aucun texte législatif qui définit ou précise la portée de la *double jeopardy*⁸. Il en allait de même en droit écossais jusqu'en 2011, lorsque la règle a été codifiée.

A. DROIT ANGLAIS

6. La *double jeopardy* comprend deux volets désignés par les expressions *autrefois acquit* et *autrefois convict*.
7. Le premier a été défini comme un moyen de défense spécial en vertu duquel les principes de l'estoppel sont appliqués, en droit pénal, afin d'empêcher que de nouvelles poursuites soient intentées contre une personne en raison d'une infraction dont elle a été acquittée à l'issue d'une poursuite antérieure⁹. En d'autres termes, puisque la justice a rendu une décision favorable à l'intéressé, on ne saurait lui faire subir un nouveau procès concernant les mêmes faits, dans l'espoir d'obtenir cette fois une condamnation.
8. Le moyen de défense *autrefois convict*, quant à lui, est ce par quoi la doctrine de la fusion en jugement¹⁰ (*merger in judgment*) entre en opération en matière pénale. Une fois que l'accusé a subi son procès pour une infraction, et qu'il en a été déclaré coupable, sa responsabilité criminelle est déterminée, de sorte que sa conduite ne peut donner lieu à une seconde accusation pour la même infraction¹¹.

⁶ McDermott, P.A., *Res Judicata and Double Jeopardy*, Butterworths, Dublin, 1999, paragraphes 22.02 à 22.05.

⁷ C'est également possible pour le juge de le relever d'office. Voir, *Cooper v New Forest District Council* [1992] Crim LR 877.

⁸ Il existe, toutefois, des lois énonçant des dérogations à son application et prévoyant, de manière explicite, son applicabilité à l'égard de certaines sanctions.

⁹ Handley, K.R., *Spencer Bower and Handley - Res Judicata*, LexisNexis, London, 2009, paragraphe 14.01.

¹⁰ En vertu de cette doctrine - un sous-mécanisme de *res judicata*, les questions tranchées lors du procès font partie du jugement et ne peuvent donc pas faire l'objet d'un nouveau procès.

¹¹ Handley, K.R., *op. cit.* paragraphe 23.01.

B. DROIT ÉCOSSAIS

9. Une loi de 2011 a reformulé et codifié la *double jeopardy* en droit écossais¹², en prévoyant que, à certaines exceptions près, une personne qui a été jugée pour une infraction et qui a été reconnue coupable ou acquittée ne peut pas être poursuivie à nouveau pour la même infraction ou pour une infraction dont les faits constitutifs sont similaires à ceux de la poursuite précédente¹³.

II. CRITÈRES D'APPLICATION DE LA DOUBLE JEOPARDY

A. INCIDENCE DE LA CEDH

10. À titre liminaire, il convient de préciser que le Royaume-Uni n'a pas ratifié, voire même signé, le Protocole n° 7 de la CEDH qui consacre, à son article 4, paragraphe 1, le principe *ne bis in idem*. En outre, la législation nationale qui incorpore la CEDH en droit interne l'exclut de ce fait de son champ d'application¹⁴. Ceci a pour conséquence notamment que ledit Protocole n° 7 n'est pas directement applicable au Royaume-Uni¹⁵.
11. Toutefois, cela ne veut pas pour autant dire que le Protocole n° 4 de la CEDH n'est jamais pris en compte par le juge national. En effet, il se peut qu'il soit amené à examiner son incidence éventuelle, en raison notamment de la jurisprudence de la Cour EDH selon laquelle les dispositions de la CEDH doivent être interprétées "en prenant en considération l'ensemble du système conventionnel, y compris les dispositions des protocoles"¹⁶. En outre, il n'est pas exclu que la partie défenderesse se plaignant d'avoir été condamnée ou jugée pour les mêmes faits invoque, à ce titre, une violation de son droit à un procès équitable, tel qu'il est garanti par l'article 6, paragraphe 1, de la CEDH, lequel est pleinement applicable en droit interne.

¹² On observera, à cet égard, que, en droit écossais, l'expression *double jeopardy* n'était pas, jusque-là, considérée comme un terme pourvu d'un sens particulier. En effet, il était plus exact de parler du principe selon lequel "*no man shall thole an assize twice for the same delinquency*". Voir, *Stair Memorial Encyclopaedia*, Criminal Procedure (2nd Reissue), 2015, paragraphe 90A.

¹³ Double Jeopardy (Scotland) Act 2011, s. 1.

¹⁴ Human Rights Act 1998, s. 1(1).

¹⁵ Voir, à cet égard, *R (on the application of Murphy) v Secretary of State for the Home Department* [2005] 1 WLR 3516, point 54, selon lequel il ressort de l'arrêt de la House of Lords dans l'affaire *R (on the application of Mullen) v Secretary of State for the Home Department* [2005] 1 AC 1 que le protocole et le rapport explicatif y afférent doivent être "traités avec circonspection" (*viewed with some caution*).

¹⁶ *Maaouia c. France* du 5 octobre 2000, CE:ECHR:2000:1005JUD003965298, point 36.

B. DROIT ANGLAIS

12. Les moyens *autrefois acquit* et *autrefois convict* empêchent des poursuites pénales dans au moins deux cas de figure¹⁷. Premièrement, une personne ne peut être jugée deux fois pour la même infraction et pour des faits essentiellement semblables. Deuxièmement, sauf circonstances spéciales, une personne ne devrait pas être poursuivie pour une infraction reposant sur des faits qui sont identiques en substance à ceux ayant donné lieu à un procès antérieur.
13. Afin de relever du champ d'application de ces moyens, il faut, d'une part, que l'infraction reprochée à l'accusé constitue, en fait et en droit, la même infraction que celle pour laquelle il a déjà été poursuivi et, d'autre part, que l'infraction reprochée soit réputée avoir été commise en même temps que la première infraction¹⁸.
14. C'est à l'accusé qu'il incombe d'établir, par prépondérance de preuve (*balance of probabilities*), l'existence et la nature de la poursuite antérieure. En revanche, il revient au procureur de démontrer l'existence de circonstances spéciales permettant au juge d'exercer son pouvoir discrétionnaire pour autoriser, dans certains cas ponctuels¹⁹, le maintien de la poursuite. En dehors de ces cas, le respect de la règle de *double jeopardy* s'impose au juge, en ce sens qu'il est obligé de mettre fin à la poursuite²⁰.
15. En vertu de la jurisprudence, la *double jeopardy* ne peut, en principe, être valablement invoquée que lorsque l'acquiescement ou la condamnation de l'accusé a eu lieu dans le cadre d'une procédure pénale²¹. Si le critère primordial est l'identité entre les infractions en cause, il est également tenu compte des circonstances factuelles de ces infractions, ainsi que de la nature de la décision concernant la première infraction.

1. IDENTITÉ ENTRE LES INFRACTIONS REPROCHÉES

16. Il s'agit du critère primordial. En effet, la jurisprudence se tient à une interprétation restrictive des moyens *autrefois acquit* et *autrefois convict* et exige que les éléments constitutifs des infractions en cause soient identiques ou que les éléments

¹⁷ *Connelly v DPP* [1964] AC 1254; *R v Beedie* [1998] QB 356; *R v Aughet* (1918), 13 Cr. App. Rep. 101; *R v Green* [1993] Crim LR 46; *R v Z* [2000] 2 AC 483; Sprack, J., *A Practical Approach to Criminal Procedure*, Oxford University Press, Oxford, 2015, paragraphes 17.42 à 17.50.

¹⁸ *Connelly v DPP*, précité, p. 1339-1340 *per* Lord Devlin.

¹⁹ À savoir que l'accusé a fait l'objet d'une décision d'acquiescement dans le cadre d'une procédure où un témoin ou un juré a subi des intimidations, ou que, dans le cas de certaines infractions graves, de nouveaux éléments de preuve ont été découverts. Voir, Criminal Procedure and Investigations Act 1996, ss. 54-57; Criminal Justice Act 2003, ss. 75-97.

²⁰ Taylor, P., *Taylor on Criminal Appeals*, Oxford University Press, Oxford, 2012, paragraphe 9.83.

²¹ McDermott, P.A., *op. cit.* paragraphe 23.05.

constitutifs de l'une des infractions soient compris dans l'autre²². Le lien d'identité est toutefois admis dans le cas où la deuxième infraction est une forme aggravée de l'infraction dont l'accusé a été acquitté ou pour laquelle il a été condamné lors du premier procès²³.

17. À cet égard, s'il existe une jurisprudence faisant application des critères énoncés par la Cour EDH pour qualifier une sanction civile de sanction de nature pénale, ces décisions n'ont pas été rendues dans un contexte où l'accusé a invoqué la *double jeopardy*^{24 25}.
18. En matière fiscale, il convient d'observer que certaines dispositions prévoient, de manière explicite, la nécessité du respect de la *double jeopardy* lorsqu'il s'agit d'imposer des sanctions²⁶. Citons, par exemple, la loi des finances de 2007 qui exclut la possibilité d'imposer une sanction civile à l'égard d'un assujetti pour toute inexactitude ou omission relative à des informations figurant dans un document soumis à l'autorité fiscale lorsque l'intéressé a été condamné sur le plan pénal pour les mêmes faits²⁷. Cependant, ces dispositions n'interdisent, de manière générale, le cumul des sanctions civiles et pénales que lorsqu'il existe d'ores et déjà une infraction sanctionnée pénalement ou une décision d'acquiescement prononcée par le juge pénal. Or, il n'est pas exclu, du moins en théorie²⁸, qu'une sanction pénale

²² *R v Beedie*, précité, p. 360G-361C.

²³ *R v Elrington* (1861) 1 B&S 688. Ceci ne permet cependant pas à un accusé ayant été poursuivi pour une accusation d'agression de subir un deuxième procès pour meurtre ou homicide involontaire dans le cas où, par la suite, la victime décède.

²⁴ Voir, par exemple, *King v Walden (Inspector of Taxes)* [2001] STC 822; *Goldsmith v Customs and Excise Comrs* [2001] 1 WLR 1673; *Han v Customs and Excise Comrs* [2001] 1 WLR 2253; *Sharkey v Revenue and Customs Comrs* [2006] STC 2026; *Revenue and Customs Comrs v Khawaja* [2009] 1 WLR 398. Ces affaires portaient sur diverses questions liées au respect de l'article 6 de la CEDH.

²⁵ Nous nous permettons de signaler, à toutes fins utiles, l'arrêt de la Cour suprême d'Irlande dans l'affaire *Registrar of Companies v Anderson* [2005] 1 IR 22, dans lequel il a été jugé qu'une sanction civile infligée à une société pour le dépôt tardif de sa déclaration annuelle ne faisait pas obstacle à des poursuites pénales visant les mêmes faits et la violation de la même loi. En effet, selon la juridiction suprême, la *double jeopardy* ne trouvait pas à s'appliquer dans la mesure où la procédure en matière civile ne revêtait pas les caractéristiques d'un procès pénal.

²⁶ Alcoholic Liquor Duties Act 1979, sch. 2B, paragraphe 9; Tobacco Products Duty Act 1979, s. 8S; Finance Act 2008, sch. 36, paragraphe 52, et sch. 41, para. 23; Finance Act 2009, sch. 55, paragraphe 26, et sch. 56, paragraphe 17; Finance Act 2011, sch. 23, paragraphe 42; Finance Act 2012, sch. 38, paragraphe 33; Finance Act 2014, sch. 35, paragraphe 12; Finance Act 2016, sch. 20, paragraphe 15; Tax Collection and Management (Wales) Act 2016, s. 155.

²⁷ Finance Act 2007, sch. 24, paragraphe 21.

²⁸ Toutefois, il paraît que, sur le plan pratique, lorsque l'autorité fiscale est confrontée au choix de poursuivre un assujetti soit sur le plan pénal, soit sur le plan civil, celle-ci optera, dans la plupart des cas, pour la seconde possibilité. Il existe, à cet égard, des règles internes à ladite autorité qui énumèrent les hypothèses dans lesquelles elle privilégiera la voie pénale. [...]

puisse être infligée à la suite de l'imposition par l'autorité fiscale d'une sanction civile²⁹.

2. IDENTITÉ ENTRE LES CIRCONSTANCES FACTUELLES

19. Soulignons d'emblée qu'il ressort de la jurisprudence que ce critère joue un rôle accessoire, voire résiduel, dans la détermination de l'applicabilité de la *double jeopardy*.
20. En effet, il a été jugé qu'il importe peu que les faits de l'espèce ou que les témoins appelés à comparaître soient les mêmes que ceux de la poursuite antérieure³⁰. Cependant, dans le cadre de sa compétence pour éviter des abus de procédure, le juge dispose d'un pouvoir discrétionnaire pour mettre fin à la poursuite dans le cas où la seconde infraction découle essentiellement des mêmes faits que ceux à la base de la première infraction³¹. Ce pouvoir discrétionnaire doit, en principe, être exercé en faveur de l'accusé, sauf si le procureur démontre l'existence de circonstances exceptionnelles justifiant le maintien de la poursuite.
21. À cet égard, dans une décision récente, la Court of Appeal a considéré que ce pouvoir discrétionnaire doit être exercé dans le cas où le maintien de la poursuite aboutirait à une atteinte aux sentiments d'équité et de justice du juge (*the court's sense of propriety and justice*) et ébranlerait la confiance du public dans le système de justice pénale³².

3. EXISTENCE D'UNE DÉCISION D'ACQUITTEMENT OU DE CONDAMNATION ANTÉRIEURE

22. La plupart des décisions en matière de *double jeopardy* portent sur la question de savoir si telle ou telle décision constitue une décision d'acquiescement ou de condamnation aux fins de l'application des moyens *autrefois acquit* ou *autrefois convict*.
23. Il suffit, aux fins de la présente étude, de mettre en évidence les principales exigences qui s'imposent dans ce contexte. D'abord, il est nécessaire que la première poursuite ait été conduite devant une juridiction compétente en matière pénale et qu'une décision au fond ait été prononcée à l'égard de l'accusé. Ainsi, un

²⁹ Par ailleurs, dans un document de consultation sur la mise en place de sanctions civiles visant l'évasion fiscale par le biais des sociétés offshore, le gouvernement a fait part de son avis selon lequel la *double jeopardy* ne trouve pas à s'appliquer dans le cas où la même personne juridique est poursuivie pour des actes différents qui sont liés entre eux. Ceci rendrait possible, par exemple, le cumul d'une infraction pour violation des mesures de lutte contre le blanchiment d'argent avec une sanction civile pour avoir facilité l'évasion fiscale. Voir, HM Revenue & Customs, "Tackling offshore tax evasion: Civil sanctions for enablers of offshore evasion", décembre 2015, paragraphe 3.74.

³⁰ *Connelly v DPP*, précité, p. 1306 per Lord Morris of Borth-y-Gest.

³¹ *R v Beedie*, précité, p. 365H-366F.

³² *R v Antoine (Jordan)* [2015] 1 Cr. App. Rep. 8, point 33.

verdict de culpabilité prononcé en matière disciplinaire entraînant l'imposition d'une sanction à l'égard de l'intéressé ne constitue pas une condamnation aux fins du moyen *autrefois convict*³³. Il en va de même s'agissant d'une décision en matière civile par laquelle une personne a été reconnue coupable d'outrage au tribunal (*contempt of court*)³⁴.

24. Ensuite, s'agissant de la nature de la décision rendue, il faut, afin de valablement invoquer le moyen *autrefois convict*, que celle-ci revête un caractère définitif (*final adjudication*) et que l'on soit en présence d'une déclaration de culpabilité et de l'imposition d'une peine. Quant au moyen *autrefois acquit*, il faut que la poursuite antérieure soit de nature telle que l'accusé était exposé au risque de subir une peine, ceci s'appréciant par rapport tant au stade auquel est parvenu la poursuite antérieure qu'à la nature qualitative de cette poursuite³⁵.
25. À cet égard, il est nécessaire que la poursuite antérieure ait atteint un stade suffisamment avancé pour que l'accusé soit mis en péril de se voir être condamné³⁶. Il est satisfait à cette exigence non seulement dans le cas où la procédure aboutit à une décision d'acquiescement en faveur de l'accusé, mais également lorsque les accusations à sa charge sont rejetées ou retirées après le commencement de l'audience finale ou après le retrait du jury pour délibérer. Il ne suffit pas, à cet égard, que le juge ait ordonné la libération de l'accusé avant la tenue de l'audience finale, en raison, par exemple, de la décision du procureur de mettre fin à la poursuite ou de poursuivre l'accusé pour une autre infraction.
26. Quant à la nature de la poursuite antérieure, il faut que l'acte d'accusation (*indictment*) fasse état de l'infraction en cause et qu'il ne soit pas entaché de vices de procédure ou de forme³⁷. En effet, pour que l'accusé soit effectivement mis en péril de se voir condamné, les accusations portées à son encontre ne doivent pas être inopérantes. Ceci implique, par exemple, que les éléments de preuve retenus contre l'accusé suffisent à étayer l'accusation³⁸.
27. Enfin, il convient de souligner que certaines décisions ne sont pas susceptibles de constituer des décisions d'acquiescement ou de condamnation aux fins de la *double jeopardy*. Il en va ainsi d'une décision rendue en matière civile³⁹, d'une décision prononcée par une juridiction ayant outrepassé sa compétence⁴⁰ et d'une décision de condamnation par contumace rendue par une juridiction étrangère dans des

³³ *R v Hogan* [1960] 2 QB 513.

³⁴ *R v Green*, précité.

³⁵ Handley, K.R., *op. cit.* paragraphe 14.05.

³⁶ *R v Dabhade* [1993] QB 329, p. 340.

³⁷ *Jenkins v Merthyr Tydfil UDC* (1899) 80 LT 600.

³⁸ *DPP v Williams* [1991] 1 WLR 1160.

³⁹ *Imperial Tobacco Ltd v AG* [1981] AC 718, 741, 752; Handley, K.R., *op. cit.* paragraphe 14.11.

⁴⁰ *R v West* [1964] 1 QB 15.

circonstances où il n'existe pas de perspective réaliste que l'intéressé retournerait dans le pays en cause pour purger sa peine⁴¹. En outre, lorsqu'une juridiction d'appel prononce une décision d'acquiescement, ceci ne fait pas obstacle à une nouvelle poursuite pour une infraction moins grave ayant les mêmes faits à son origine⁴².

C. DROIT ÉCOSSAIS

28. Contrairement au droit anglais, il existe relativement peu de jurisprudence écossaise sur la *double jeopardy*, notamment en ce qui concerne l'interprétation de la loi de 2011 qui a reformulé et codifié cette règle en droit écossais⁴³. Cette loi prévoit que, à certaines exceptions près⁴⁴, une personne qui a été jugée pour une infraction et qui a été reconnue coupable ou acquittée ne peut pas être poursuivie pour la même infraction ou pour une infraction dont les faits constitutifs sont similaires à ceux de la poursuite précédente.
29. Il ressort de la jurisprudence que la règle se présente sous deux formes en fonction de la nature de la décision antérieure à l'égard de l'accusé. La première forme s'applique dans les cas où la décision précédente à l'égard de l'accusé a été prononcée à l'issue d'une procédure qui a suivi son cours jusqu'à son terme. La seconde forme concerne les cas où la décision précédente a été prononcée à un stade précoce de la procédure, à la suite d'une exception d'irrecevabilité ou d'incompétence soulevée par l'accusé.
30. On observera, à cet égard, que les deux formes supposent l'existence d'une décision rendue par le juge pénal, ce qui semblerait exclure l'application de la règle dans le cas d'une sanction fiscale prononcée par le juge civil. Cependant, comme c'est le cas pour le droit anglais, il existe certaines dispositions prévoyant la nécessité du respect de la *double jeopardy* lorsqu'il s'agit d'imposer des sanctions fiscales⁴⁵. Si ce genre de disposition pourrait, en théorie, suffire pour faire appliquer la règle dans le cas de sanctions fiscales à caractère civil, il n'y a pas encore de jurisprudence qui permettrait de confirmer cette hypothèse. À défaut d'une telle précision, nous nous limitons à évoquer les deux formes de la *double jeopardy*, telles qu'elles s'appliquent aux décisions prononcées en matière pénale.

1. DÉCISION RENDUE À L'ISSUE D'UN PROCÈS S'ACHEVANT SUR UN ACQUITTEMENT OU UNE CONDAMNATION

31. Nul ne saurait être jugé pour une infraction pour laquelle il a *tholed his assize*, c'est-à-dire que la personne concernée est passée en jugement et que la procédure y

⁴¹ *R v Thomas* [1985] QB 604.

⁴² Handley, K.R., *op. cit.* paragraphe 14.09.

⁴³ Double Jeopardy (Scotland) Act 2011, s. 1.

⁴⁴ Ces exceptions correspondent en gros à celles prévues en droit anglais. Voir, note 19 *supra*.

⁴⁵ Voir, par exemple, Revenue Scotland and Tax Powers Act 2014, s. 158.

afférente a atteint son terme⁴⁶. Il en découle trois conditions cumulatives: une connexité infractionnelle, le prononcé d'un verdict dans la procédure antérieure et l'absence de vice entachant le procès ayant abouti à la décision en cause.

32. La première condition est interprétée de manière stricte, de sorte qu'il est nécessaire que la première poursuite vise la même infraction ou une infraction similaire à celle en cause dans la deuxième poursuite⁴⁷. Si la jurisprudence n'a pas encore développé de critères précis afin de déterminer le degré de similitude entre deux infractions, il est néanmoins clair que le simple fait qu'elles soient réputées avoir eu lieu à la même heure et au même endroit ne suffit pas⁴⁸. L'accent est mis sur l'interaction entre les éléments constitutifs des infractions (*species facti*)⁴⁹. Ceci implique que le juge se livre à une comparaison des éléments de chaque infraction et apprécie le degré de similarité.
33. À cet égard, selon un auteur, il s'agit pour le juge de s'interroger sur la question de savoir si, dans le cas du maintien du deuxième procès, il est possible qu'il se solde par un verdict incompatible avec celui prononcé dans le cadre du premier procès⁵⁰. En d'autres termes, un verdict pourrait-il avoir une influence sur l'autre?
34. Quant à la deuxième condition, il faut que le premier procès se soit terminé par le prononcé d'un verdict, que ce soit de culpabilité ou d'innocence⁵¹. Il est désormais indifférent qu'une peine ait ou non été prononcée⁵². Fait exception à cette condition la situation où le procès prend fin en raison de l'abandon définitif de la poursuite par le procureur (*desertion simpliciter*)⁵³ ⁵⁴. Toutefois, lorsqu'il ne s'agit que d'un abandon temporaire (*desertion pro loco et tempore*), en ce sens que le procureur peut reprendre la poursuite à une date ultérieure, ceci n'empêche pas une deuxième poursuite.
35. La dernière condition exige que la première poursuite ait été valablement intentée. Ceci ne sera pas le cas, selon la jurisprudence, lorsque la poursuite a abouti à un constat d'irrecevabilité en raison de la prescription, que l'acte d'accusation était

⁴⁶ Chalmers, J. et Leverick, F., *op. cit.* paragraphe 15.03.

⁴⁷ Renton, R.W. et Brown, H.H., *Criminal procedure according to the law of Scotland*, W. Green, Edinburgh, 1997, paragraphe 9-09.

⁴⁸ *Glen v Colquhoun* (1865) 5 Irv. 203.

⁴⁹ *Rodger v HM Advocate*, 2015 JC 215.

⁵⁰ Chalmers, J. et Leverick, F., *op. cit.* para. 15.06, en faisant référence à l'affaire *Galloway v Somerville* (1863) 4 Irv. 444.

⁵¹ *Dunlop v HM Advocate*, 1974 JC 59.

⁵² Double Jeopardy (Scotland) Act 2011, s. 1(4)(b).

⁵³ Chalmers, J. et Leverick, F., *op. cit.* paragraphe 15.08.

⁵⁴ Ceci ne ferait toutefois pas obstacle à ce qu'une personne autre que le procureur engage des poursuites pénales privées à l'encontre de l'accusé pour la même infraction. Voir, *H v Sweeney*, 1983 SLT 48.

défectueux car, par exemple, le lieu présumé de l'infraction n'avait pas été précisé, ou que le procès s'est déroulé dans des conditions irrégulières⁵⁵ ou qu'il s'agissait d'un procès fictif.

2. DÉCISION PRONONCÉE À LA SUITE D'UNE EXCEPTION D'IRRECEVABILITÉ

36. Une personne ne saurait être poursuivie de nouveau pour une infraction ayant fait l'objet d'une décision antérieure dans le cadre de laquelle, à la suite d'une exception d'irrecevabilité (*preliminary plea*) soulevée par l'accusé, le juge déclare que les chefs d'accusation ainsi que les éléments de preuve visés dans l'acte d'accusation (*libel*) sont insuffisants (*irrelevant*) pour justifier la poursuite de l'accusé^{56 57}.
37. Ceci n'empêche cependant pas que l'intéressé fasse l'objet de poursuites devant une juridiction supérieure pour cette infraction, dans la mesure où celle-ci n'est pas liée par la décision d'une juridiction inférieure sur la suffisance d'un acte d'accusation⁵⁸.

III. CONSÉQUENCES SUR LE PLAN DU DROIT NATIONAL DE L'ARRÊT ÅKERBERG FRANSSON

38. D'emblée, il importe de signaler que l'arrêt de la Cour dans l'affaire Åkerberg Fransson⁵⁹ n'a entraîné aucune modification du droit matériel. Si l'arrêt semble avoir été accepté par le gouvernement⁶⁰, la commission parlementaire chargée des questions relatives à l'Union européenne a remis en cause la légitimité de l'approche de la Cour dans l'affaire⁶¹.

⁵⁵ *Whitelaw v Dickinson*, 1993 SLT 599; *Thomson*, 1996 SCCR 879; *McGlynn v HM Advocate*, 1996 JC 224.

⁵⁶ *Longmuir v Baxter* (1858) 3 Irv. 287; Chalmers, J. et Leverick, F., *Criminal defences and pleas in bar of trial*, W. Green, Edinburgh, 2006, paragraphe 15.04.

⁵⁷ Il n'est pas exclu que, dans certains cas, la règle s'applique lorsque, dans la décision antérieure, le juge a déclaré qu'il n'était pas compétent pour connaître l'affaire. Tel était le cas dans l'affaire *McNab v HM Advocate*, 1994 SCCR 633, dans laquelle une exception d'incompétence a été accueillie car il y avait eu un retard excessif de la part du procureur.

⁵⁸ *George Fleming* (1866) 5 Irv. 287.

⁵⁹ Arrêt du 26 février 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105.

⁶⁰ Ziegler, K.S., *The UK and European human rights: a strained relationship?*, Hart Publishing, Oxford, 2015, p. 257.

⁶¹ House of Commons European Scrutiny Committee, *The application of the EU Charter of Fundamental Rights in the UK: a state of confusion*, HC 979, avril 2014, paragraphe 167.

39. Par ailleurs, indépendamment de l'arrêt Åkerberg Fransson, il est possible de constater une sensibilisation accrue à la problématique du non-cumul des sanctions dans le domaine fiscal depuis au moins 2007. Ceci s'est traduit notamment par le nombre élevé de références à la *double jeopardy* dans des actes de la réglementation fiscale imposant des sanctions⁶², ainsi que dans les guides pratiques utilisés au sein de l'autorité fiscale⁶³.

IV. AUTRES MÉCANISMES POUR EMPÊCHER UN CUMUL DE SANCTIONS

40. Il convient de mettre en exergue deux mécanismes, reconnus par la *common law* et développés par la jurisprudence, qui visent à éviter qu'une personne soit traduite en justice deux fois pour les mêmes faits.
41. Ainsi qu'il a déjà été mentionné, la *double jeopardy* en droit anglais comporte un volet relatif à l'abus de procédure⁶⁴. Le juge dispose d'une compétence générale et inhérente pour suspendre l'instance dans deux cas de figure: d'une part, dans des circonstances où il serait impossible de garantir à l'accusé un procès équitable et, d'autre part, dans le cas où la poursuite du procès porterait atteinte au sentiment de la justice et d'équité du juge⁶⁵. Ceci permet, notamment, au juge de mettre fin à une poursuite dans le cas où les moyens *autrefois acquit* et *autrefois convict* ne trouvent pas à s'appliquer⁶⁶. Ainsi, il peut y avoir abus de procédure lorsque l'accusé est poursuivi une seconde fois pour des infractions qui auraient pu être jugées lors du premier procès. Or, la possibilité de tenir plusieurs procès distincts pour des infractions qui pourraient aisément faire l'objet d'un seul constitue une excellente façon de poursuivre l'accusé et augmente les chances d'obtenir une condamnation pour au moins une des infractions reprochées.
42. À cet égard, la House of Lords a déclaré que le juge doit en principe suspendre l'inculpation lorsqu'il est convaincu que les accusations de l'espèce reposent sur les mêmes faits que les accusations portées dans le cadre d'une inculpation antérieure pour laquelle l'accusé a été jugé ou font partie d'une série d'infractions revêtant le même caractère - ou un caractère semblable - que les infractions reprochées la

⁶² Voir note 26 *supra*.

⁶³ À titre d'exemple, HM Revenue & Customs, *Excise Civil Penalties Manual*, ECP5600 (mis à jour le 10 août 2016).

⁶⁴ Si le droit écossais reconnaît lui aussi l'abus de procédure comme motif permettant au juge de suspendre l'instance, force est de constater qu'il s'agit d'une compétence plus restreinte qui se limite aux affaires dans lesquelles le procureur a obtenu irrégulièrement des informations concernant les moyens de défense que l'accusé entend faire valoir ou dans lesquelles l'accusé a été traduit en justice sans que la procédure en matière d'extradition n'ait été respectée. Voir, Chalmers, J. et Leverick, F., *op. cit.* paragraphe 19.11.

⁶⁵ *R v Maxwell* [2010] UKSC 48, point 13 *per* Lord Dyson JSC.

⁶⁶ *DPP v Connelly*, précité, p. 1364 *per* Lord Pearce.

première fois⁶⁷. La juridiction suprême a toutefois précisé que, dans certains cas, il peut s'avérer à la fois pratique et équitable de tenir un deuxième procès.

43. Le deuxième mécanisme utilisé par les juridictions anglaises est celui de l'*issue estoppel*. Ceci empêche une partie d'intenter un nouveau procès pour une question déjà réglée dans une procédure antérieure. Ainsi, le procureur ne saurait faire valoir, à l'appui de son argumentation, que l'accusé a commis une autre infraction que celle qui a donné lieu à la procédure, alors qu'il en a été acquitté dans un procès antérieur⁶⁸.

V. CONCLUSION

44. L'examen du droit de ne pas être jugé deux fois pour la même infraction n'a pas permis de repérer une jurisprudence dans laquelle la question de la *double jeopardy* a été soulevée dans le cas d'un cumul de sanctions fiscales et pénales. À cet égard, s'il existe diverses dispositions législatives prévoyant l'application de cette règle à l'égard de certaines sanctions fiscales dans le cas où l'assujetti a déjà été condamné par le juge pénal, rien n'indique comment la *double jeopardy* fonctionnerait dans ces conditions et comment les critères de sa mise en œuvre trouveraient à s'appliquer concrètement. En outre, rien ne semble exclure le cumul de sanctions pénales et fiscales lorsque la sanction pénale suit celle en matière fiscale.

[...]

⁶⁷ *Ibid.*

⁶⁸ *Sambasivam v Malaya Federation Public Prosecutor* [1950] AC 458; McDermott, P.A., *op. cit.* paragraphe 28.19.

DROIT SUÉDOIS

I. INTRODUCTION

1. Le nombre et l'envergure des travaux préparatoires, qui ont abouti ou non à de nouvelles législations, témoignent de la complexité qui caractérise le régime suédois en matière de récupération efficace des impôts.¹ Dans ce contexte fiscal, les questions portant sur la possibilité d'un cumul de sanctions administratives et pénales font depuis longtemps l'objet de débats doctrinaux en Suède, à l'aune du principe *ne bis in idem*². Il est à noter de surcroît que ces questions ont également donné lieu à un grand nombre de décisions juridictionnelles³ et que la jurisprudence a joué un rôle exceptionnellement important pour faire évoluer le droit national dans ce domaine en Suède.
2. En particulier, l'arrêt rendu par la Cour de justice dans l'affaire C-617/10, Åkerberg Fransson, a eu un impact important sur le droit suédois. Par la suite, la législation relative aux sanctions administratives et pénales dans le domaine fiscal a substantiellement été modifiée avec effet au 1^{er} janvier 2016.
3. La présente contribution vise à retracer les évolutions du droit suédois en ce qui concerne l'application du principe *ne bis in idem* dans le cas d'un cumul de sanctions administratives, en particulier fiscales, et de sanctions pénales.

¹ Une brève énumération des études préalables et des propositions de loi rédigées à cet égard met en exergue l'importance que le législateur suédois a attribué à la question de la compatibilité du droit suédois avec notamment l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et des libertés fondamentales (ci-après la "CEDH") et l'article 4 du protocole n° 7 de cette convention. Voir SOU 1982:54, *Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet*, SOU 1995:10, *Översyn av skattebrottslagen*, SOU 1996:116, *Artikel 6 i Europakonventionen och skatteutredningen – Delbetänkande av Skattekontrollutredningen.*, SOU 2001:25, *Skattetillägg m.m.*, prop. 2002/03:106, *Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.*; SOU 2009:58, *Skatteförfarandet*, p. 502 et suiv., prop. 2010/11:165, *Skatteförfarandet*, p. 465 et suiv., SOU 2013:62, *Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet*, Prop. 2014/15:131, *Skattetillägg: Dubbelprövningförbudet och andra rättssäkerhetsfrågor*.

² Il convient de signaler que ladite question a également été soulevée dans d'autres domaines du droit où l'application cumulative de telles sanctions peut être envisagée. Ainsi, la Cour européenne des droits de l'homme (ci-après la "Cour EDH") ainsi que les juridictions suédoises ont notamment examiné les sanctions cumulées relatives aux fraudes comptables, au retrait du permis de conduire ou à celui du permis de détention d'arme, voir *infra*, sous la partie III.

³ Il serait impossible dans le cadre de la présente contribution [...] de faire une présentation exhaustive de la jurisprudence nationale et européenne portant sur le système suédois de sanctions administratives et pénales et leur compatibilité avec le principe *ne bis in idem*. Par conséquent, seules les affaires ayant mené à des modifications importantes audit système ont été reprises ici.

II. LE CADRE JURIDIQUE

A. CONVENTION EUROPÉENNE DES DROITS DE L'HOMME (CEDH)⁴

4. Bien que la Suède ait ratifié la CEDH en 1952⁵, le législateur⁶ ne l'avait pas immédiatement transposée dans l'ordre juridique suédois. En effet, la CEDH a, dans un premier temps, été reconnue par ledit législateur en droit suédois en vertu d'un constat d'"harmonie des normes"⁷, et non pas en vertu d'un texte spécifique la transposant. Suite à ce constat, la législation suédoise a été considérée comme étant en conformité avec la CEDH⁸.
5. La situation a changé en 1995 lors de l'adhésion de la Suède à la Communauté européenne. Eu égard à l'importance de la CEDH en tant que source de droit communautaire, et au fait que le droit communautaire serait directement applicable en droit national en vertu du principe de la primauté, l'adhésion a incité le législateur suédois à transposer la CEDH par voie législative⁹. Il est à noter que même si la CEDH n'a qu'une valeur de loi ordinaire en Suède, l'article 19 du chapitre 2 du Regeringsformen (la Constitution suédoise, ci-après la "RF") prévoit que ni la loi ni aucun autre instrument juridique ne doit être adopté en violation des obligations de la Suède découlant de la CEDH. Ainsi, en cas de conflit entre la législation suédoise et la CEDH, le gouvernement suédois proposait comme solution soit une interprétation conforme à la CEDH, soit, à défaut, l'inapplicabilité de la législation nationale au profit de la CEDH¹⁰. Cependant, pour ce faire, la Cour

⁴ Dans la présente contribution, sera uniquement décrit le statut de la CEDH en droit suédois, la valeur juridique de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne en droit national des États membres étant réglée par le droit de l'Union.

⁵ Prop. 1993/94:117, p. 11.

⁶ Il convient de noter que cette information ne ressort que des travaux préparatoires concernant l'adhésion de la Suède à la CEDH. À titre d'exemple, la RF ne prévoit pas de règles concernant la valeur juridique des conventions internationales face au droit national suédois.

⁷ Ainsi, l'"adoption" en droit suédois de la CEDH consistait en le seul fait que la législation suédoise était déjà censée correspondre aux dispositions de ladite convention, Lysén, *op.cit.*, p. 128. Autrement dit, la CEDH en tant que telle ne faisait, dans un premier temps, pas partie intégrante du droit suédois. Cependant, à la lumière des modifications et du volume croissant de la législation nationale, la CEDH a de plus en plus fréquemment été visée pour servir de base à des interprétations de la législation nationale en conformité avec ladite convention, prop. 1993/94:117, p. 12.

⁸ Il ressort des travaux préparatoires concernant la reconnaissance de la CEDH que le gouvernement suédois avait une approche plutôt réservée quant aux implications acceptables de la CEDH pour le droit national, et notamment quant aux compétences de la Commission EDH et de la Cour EDH. Voir, pour une brève description de ladite approche, Kellberg, L., *Den svenska inställningen till Europadomstolen*, dans *Festskrift till Lars Hjernér – Studies in international law*, p. 299 et suiv., avec un résumé en anglais aux pages 310 et 311.

⁹ Lag (1994:1219) om den Europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna [loi (1994:1219) relative à la CEDH]. L'article 4 du protocole 7 fait partie intégrante du droit suédois depuis le 1^{er} novembre 1998, voir SFS 1998:712, et SOU 1993:40 Del B Fri- och rättighetsfrågor – Inkorporering av Europakonventionen.

¹⁰ Voir prop. 1993/94:117, p. 37 et suiv.

suprême suédoise a précisé, dans son arrêt NJA 2004 p. 840, qu'une disposition nationale ne saurait s'incliner devant un texte de la CEDH qu'en cas d'*indice clair* ("klart stöd") d'incompatibilité découlant soit d'un texte clair de la CEDH soit, tout au moins, de la jurisprudence de la Cour EDH.

6. À cet égard, il convient de souligner que même si la Suède ne dispose pas de Cour constitutionnelle, le contrôle de la conformité des dispositions nationales, qu'elles soient de nature législative ou réglementaire, avec des normes de rang supérieur est assuré par les juridictions suédoises¹¹. Si celles-ci considèrent qu'une disposition nationale enfreint une norme de nature constitutionnelle ou tout autre texte de rang supérieur à la loi ordinaire, cette disposition doit demeurer inappliquée.

B. LA RÉGLEMENTATION SUÉDOISE EN MATIÈRE DE *NE BIS IN IDEM*

7. Le droit procédural pénal suédois connaît des règles visant à protéger le justiciable contre des doubles poursuites pour une même infraction. En vertu du chapitre 30, article 9 du rättegångsbalk (1942:740) [code de procédure civile et pénale (1942:740), ci-après le "RB"], le principe de l'autorité de la chose jugée interdit toutes poursuites pénales pour une infraction pour laquelle la personne concernée a déjà été jugée dans le cadre d'une décision définitive (*res judicata*). L'article 1^{er}, troisième alinéa, du chapitre 45 du RB prévoit qu'une personne ne doit pas être poursuivie pénalement pour une infraction pour laquelle elle fait déjà l'objet d'une poursuite pénale (litispendance).
8. En revanche, le förvaltningsprocesslag (1971:291) [loi (1971:291) relative à la procédure administrative, ci-après la "FPL"], ne prévoit pas, à propos de la procédure administrative, de régime propre visant les cas de figure de *res judicata* ou de litispendance. Or, généralement, le RB est applicable par analogie aux situations où la FPL s'avère lacunaire.
9. Toutefois, en ce qui concerne la procédure fiscale, la Skatteförfarandelag (2011:1244) [loi (2011:1244) relative à la procédure fiscale (ci-après la "SFL")], dans son chapitre 66, article 3, première alinéa, prévoit une règle interdisant le réexamen par l'administration fiscale d'une décision visant une question qui a déjà fait l'objet d'une décision par une juridiction administrative.
10. En ce qui concerne la litispendance dans la procédure administrative, une telle règle n'a pas été jugée nécessaire par le législateur suédois, mais il est généralement reconnu qu'aucun réexamen par l'administration fiscale n'est possible dès que sa décision fait l'objet d'un recours devant la juridiction compétente.¹²
11. Cependant, ni le code de procédure ni la loi relative à la procédure juridictionnelle administrative ou une autre réglementation ne contiennent de règles générales pour résoudre le conflit de procédures pénales et administratives concomitantes.

¹¹ RF chapitre 11, article 14.

¹² Voir prop. 2010/11:165, p. 1074.

12. Comme il sera expliqué ci-dessous (aux paragraphes 73 et suivants), la législation suédoise en vigueur prévoit néanmoins certaines règles pour éviter que le principe *ne bis in idem* ne soit violé dans le domaine du droit fiscal.

C. RÉGIME NATIONAL APPLICABLE EN MATIÈRE DE SANCTIONS FISCALES

13. Le régime suédois applicable aux sanctions en matière de fiscalité a été modifié à plusieurs reprises.
14. Étant donné que ledit régime a connu une réforme majeure après le prononcé de l'arrêt du 26 février 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, et que les traits principaux du système appliqué avant ladite réforme ressortent dudit arrêt, la présente contribution ne présentera que les caractéristiques mettant en exergue les nouveautés introduites par la réforme mentionnée. Dans ce contexte, et pour être complet, il convient d'ajouter que le terme de sanctions fiscales doit être compris dans un sens large, englobant aussi les sanctions infligées en matière de douanes (sanction administrative et sanction pénale pour contrebande). Ces dernières sanctions ne seront cependant pas traitées dans la présente contribution¹³.
15. Il peut d'ores et déjà être constaté que, même si l'arrêt rendu dans l'affaire Åkerberg Fransson précitée a conduit à des modifications importantes du système des sanctions fiscales en ce qui concerne leur interaction, la structure dudit système reste, pour l'essentiel, inchangée. Ainsi, en cas d'*information inexacte* fournie par l'assujéti ou d'*omission* par celui-ci de fournir certaines informations, le régime suédois prévoit deux types de sanctions, à savoir le jeu combiné d'une sanction administrative fiscale et une sanction pénale fiscale, qui peuvent, sous certaines conditions qui seront décrites ci-dessous, être cumulées dans la mesure où le principe de proportionnalité est respecté. En règle générale, lesdites sanctions sont infligées dans le cadre de deux procédures séparées. La sanction administrative relève, à une exception près,¹⁴ de la compétence de l'administration fiscale et de la compétence des juridictions administratives, tandis que la sanction pénale relève de celle des juridictions de droit commun (compétentes notamment pour connaître des affaires de droit pénal). Dans le cas où les deux sanctions sont traitées dans deux procédures distinctes, il existe depuis longtemps déjà certains moyens permettant la coordination des deux sanctions.

1. LA SANCTION ADMINISTRATIVE FISCALE

16. La sanction administrative fiscale a été introduite en droit suédois en 1972.

¹³ Le gouvernement suédois a choisi de ne pas modifier la réglementation dans ce domaine, eu égard notamment aux développements en la matière au niveau du droit de l'Union. Voir prop. 2014/15:131, p. 65.

¹⁴ Voir *infra*, paragraphes 82 et suiv.

a) LA NATURE DE LA SANCTION

17. En l'absence de tout élément moral, ladite sanction prend la forme d'une majoration de l'impôt¹⁵ qui, en raison d'informations inexactes fournies ou de l'omission de présenter les informations nécessaires en vue de la fixation de l'impôt, risque d'être soustrait à l'emprise de l'autorité fiscale. Cette majoration vaut pour tous les impôts, taxes et contributions qui relèvent de la SFL, et de la sorte, s'applique tant à l'impôt sur le revenu qu'à la taxe sur la valeur ajoutée¹⁶.
18. Ainsi, si, au cours de la procédure devant l'administration fiscale, le contribuable communique (autrement qu'oralement) une information inexacte en vue de la détermination du montant de l'impôt, une sanction administrative sous la forme d'une majoration d'impôt lui est infligée par ladite administration. Il en va de même si le contribuable communique une telle information dans le cadre d'une procédure contentieuse et que ladite information a été rejetée après examen au fond.¹⁷
19. L'information est réputée inexacte lorsqu'il est manifeste qu'elle est fautive ou si le contribuable a omis de communiquer une information obligatoire nécessaire à la détermination du montant de l'impôt. Une information n'est cependant pas considérée comme inexacte lorsqu'une vue d'ensemble avec les autres pièces communiquées permet à l'administration d'aboutir tout de même à une fixation de l'impôt effectivement dû. Une information n'est pas non plus réputée inexacte lorsqu'elle est si manifestement erronée qu'elle ne peut servir de fondement à une décision¹⁸.
20. La sanction administrative fiscale en question est calculée de la façon suivante. En cas de communication d'une information inexacte, la sanction administrative fiscale est de 40% du montant de l'impôt sur le revenu, de la taxe foncière, de l'impôt des fonds de placement de pensions ou de l'impôt sur les salaires qui n'aurait pas été fixé. En matière d'autres impôts, taxes ou contributions, dont notamment la taxe sur la valeur ajoutée, la sanction fiscale est de 20% du montant de l'impôt qui n'aurait pas été fixé, ou qui aurait été crédité par erreur¹⁹. Les mêmes pourcentages s'appliquent en cas de taxation d'office. Toute omission de retenir de l'impôt entraîne une sanction administrative fiscale à hauteur de 5%²⁰.

¹⁵ La sanction administrative fiscale peut également être appliquée en cas d'imposition établie d'office par voie de taxation ("skönstaxering"), et en cas d'omission de respecter l'obligation légale de retenir l'impôt sur un montant à payer à l'assujetti, voir chapitre 49, articles 6, 7 et 9.

¹⁶ Chapitre 49, articles 2 et 3 de la SFL.

¹⁷ Chapitre 49, article 4 de la SFL.

¹⁸ Chapitre 49, article 5 de la SFL.

¹⁹ Chapitre 49, article 11 de la SFL.

²⁰ Chapitre 49, article 18 de la SFL.

b) LA PORTÉE DE LA SANCTION: LE PRINCIPE DU CUMUL ET SES LIMITES

21. Lors de l'introduction de la sanction administrative fiscale, le législateur suédois avait précisé qu'elle pourrait, le cas échéant, être cumulée avec une sanction pénale fiscale.²¹
22. Cependant, selon la réglementation en vigueur avant l'introduction de la SFL avec effet au 1^{er} janvier 2012, à savoir la *taxeringslag* (1990:324) [loi (1990:324) relative à la taxation, ci-après la "TL"], et la *skattebetalningslag* (1997:483) [loi (1997:483) relative au paiement des impôts et des taxes, ci-après la "SBL"], prévoyaient au chapitre 5, article 14, et au chapitre 15, article 10, respectivement, que le contribuable était exempté en totalité, ou en partie de, la sanction administrative fiscale lorsque l'erreur ou l'omission était excusable ou qu'il paraissait déraisonnable de lui infliger le montant total de ladite sanction. En cas d'exemption partielle, le montant de la sanction fiscale était réduit à la moitié ou au quart.
23. Lors de l'appréciation du caractère déraisonnable d'infliger le montant total de la sanction fiscale, il était notamment tenu compte du fait que l'erreur ou l'omission en cause avait également donné lieu à une condamnation pénale du contribuable pour une infraction à la *skattebrottslag* (1971:69) [loi (1971:69) relative aux infractions fiscales, ci-après la "SkBrL"], ou à la confiscation du produit d'une infraction pénale, au sens du chapitre 36, article 1^{er} *ter*, du *brottsbalken* (1962:700) [code pénal (1962:700), ci-après le "BrB"].
24. Cette possibilité pour l'État de se passer d'une partie de la sanction administrative fiscale a été consacrée par le législateur suédois en 2003²², prévoyant la faculté d'atténuer, voire de supprimer la sanction administrative fiscale lorsque l'assujetti avait fait l'objet d'une sanction pénale fiscale *et que ce cumul de sanctions était à considérer comme déraisonnable*.²³ Cette faculté était prévue même au cas où la décision rendue par la juridiction pénale ne serait pas encore revêtue de l'autorité de la chose jugée. En revanche, selon le gouvernement suédois, seules les peines exceptionnellement lourdes pouvaient justifier l'annihilation de la sanction administrative fiscale dans son entièreté.²⁴ Cette disposition de 2003 a pourtant

²¹ Voir SOU 1969:42, et prop. 1971:10, p. 201, et suiv., et p. 235 et suiv.

²² Voir prop. 2002/93:106, p. 149, et suiv. Ladite disposition a été ensuite reprise au chapitre 51, article 1^{er}, deuxième alinéa, sous 4) SFL, abrogée le 1^{er} janvier 2016, voir prop. 2014/15:131, p. 13, 139 et suiv., et 249. Ladite abrogation s'explique par la nouvelle législation adoptée le 1^{er} janvier 2016, voir *infra* paragraphes 73 et suiv.

²³ Voir, pour des exemples dans lesquels la Cour suprême administrative a estimé que cette condition n'était pas remplie, arrêt du 17 septembre 2009 (RÅ 2009 ref. 94), et du 21 décembre 2010 (RÅ 2010 ref. 117).

²⁴ Prop. 2002/03:106, p. 244.

perdu beaucoup d'importance à la suite des arrêts rendus par les Cours suprêmes en 2013 (voir *infra*).²⁵

25. En revanche, si la sanction administrative fiscale avait été infligée avant le prononcé de la décision pénale, il n'y avait sur cette base pas de possibilité d'atténuer après coup la sanction administrative fiscale. Dans ces conditions, il appartenait au contraire à la juridiction pénale de prendre en compte la sanction administrative fiscale antérieure (voir *infra*).
26. Il est à noter également que la réforme de 2003 a permis aux assujettis d'obtenir un sursis au paiement de la sanction administrative fiscale, sans obligation de fournir une garantie, jusqu'à ce que les faits qui sous-tendaient ladite sanction aient été examinés par le tribunal administratif compétent.²⁶

2. LA SANCTION PÉNALE FISCALE

27. La sanction fiscale pénale existe en droit suédois depuis 1943.
28. Lors de l'introduction en 1972 de la sanction administrative fiscale, la réglementation régissant la sanction pénale fiscale a été réformée. Depuis lors, ladite sanction est prévue par la SkBrL. Cette loi prévaut *mutatis mutandis*, en vertu du principe *lex specialis derogat legi generali*, sur les dispositions éventuellement applicables dans le BrB. Ladite loi est basée sur la même notion d'information inexacte que celle utilisée pour la sanction administrative fiscale.²⁷ Toutefois, à la différence de la sanction administrative fiscale, la sanction pénale fiscale exigeait, et exige encore, un élément moral pouvant revêtir la forme de l'intention ou de la négligence (grave) de l'assujetti.

a) LA NATURE DE LA SANCTION

29. La SkBrL prévoit plusieurs infractions punissables. Elles ont en commun qu'il faut, pour que l'infraction soit retenue, qu'il y ait eu un risque, imputable à l'assujetti, d'une décision fiscale erronée en sa faveur.
30. L'article 2 de la SkBrL dispose:

"Quiconque communique volontairement, autrement que par oral, une information inexacte à une autorité ou qui s'abstient de produire une déclaration, un document justificatif ou toute autre pièce demandée et qui fait ainsi naître un risque de soustraction à l'impôt, d'établissement d'un crédit d'impôt ou de remboursement indu en sa faveur ou en faveur d'un tiers, se rend coupable de fraude fiscale passible d'un emprisonnement de deux ans maximum."

²⁵ Prop. 2014/15:131, p. 29.

²⁶ Voir prop. 2002/03:106, p. 142 et suiv., et 150.

²⁷ Voir prop. 2014/15:131, p. 32.

31. Selon l'article 4 de la SkBrL, "[s]i l'infraction visée à l'article 2 est jugée grave, il y a délit de fraude fiscale aggravée passible d'un emprisonnement allant de six mois à six ans.

La gravité de l'infraction s'apprécie notamment au regard de l'importance des montants en jeu, de l'usage de faux documents, de faux en écritures, du fait que les agissements s'inscrivent dans le cadre d'une activité criminelle de grande envergure ou systématique, ou, plus généralement, présente un caractère particulièrement grave."

32. L'article 5 de la SkBrL prévoit:

"Quiconque communique par négligence grave autrement que par oral, une information inexacte à une autorité et qui fait ainsi naître un risque de soustraction à l'impôt, d'établissement d'un crédit d'impôt ou de remboursement indu en sa faveur ou en faveur d'un tiers, se rend coupable de fourniture d'information fiscale imprudente passible d'une amende ou d'un emprisonnement d'un an au plus.

Si le comportement au vu du montant de l'impôt et les autres circonstances est jugé moins grave, ledit comportement ne sera pas passible de sanction pénale."

b) LA PORTÉE DE LA SANCTION: LE PRINCIPE DU CUMUL ET SES LIMITES

33. Outre les dispositions prévues à la SkBrL, une disposition prévue au code pénal suédois mérite d'être mentionnée. Cette disposition qui se trouve plus précisément au chapitre 29, article 5, première alinéa, sous 8) du code pénal, a permis aux juridictions pénales d'atténuer une sanction pénale en prenant en considération une sanction administrative fiscale infligée²⁸. En revanche, avant la réforme de la procédure fiscale devant l'administration fiscale en 2003, cette possibilité n'était pas prévue pour le cas de l'infliction d'une sanction administrative fiscale, ce qui constituait une défaillance dans le système de sanctions administratives fiscales, dans la mesure où le cumul des sanctions risquait de devenir excessivement lourd pour l'assujetti.²⁹
34. Le jeu combiné des sanctions administratives et pénales sera l'objet d'une analyse détaillée dans la partie D. ci-dessous de cette contribution.

D. LE CUMUL DES SANCTIONS ADMINISTRATIVES ET PÉNALES FISCALES

35. L'incompatibilité éventuelle du cumul des sanctions administratives et pénales fiscales en droit suédois avec la CEDH avait déjà fait l'objet de discussions avant la transposition de la CEDH en droit suédois³⁰. Or, compte tenu de la valeur légale

²⁸ Il semble pourtant que cette possibilité a très rarement été mise en pratique par les juridictions pénales, voir SOU 1995:10, p. 293, et prop. 2002/03:106, p. 152 et 154.

²⁹ Prop. 2002/03:106, p. 153 et suiv.

³⁰ Voir, notamment, Munck, J., *Skattetillägg och dubbelbestraffning*, SvJT 2010, p. 747 à 752.

conférée à la CEDH en 1995, un grand nombre d'affaires fiscales ont été portées devant les juridictions suédoises. Dans ces affaires, les contribuables attaquaient les sanctions fiscales et pénales en invoquant le caractère en substance pénal de la sanction administrative fiscale et ainsi l'applicabilité de l'article 6 de la CEDH, et particulièrement la présomption d'innocence³¹ ainsi que le principe *ne bis in idem*.

36. À cet égard, il convient de rappeler les décisions rendues par la Cour EDH dans les affaires *Janosevic c. Suède*³² et *Västberga Taxi AB et Vulic c. Suède*³³, dans lesquelles la Cour EDH a constaté que ladite sanction administrative fiscale revêtait un caractère pénal et relevait donc de l'article 6 de la CEDH.³⁴
37. Cependant, nonobstant le fait que la sanction fiscale administrative suédoise avait été considérée, par la Cour EDH ainsi que par les Cour suprême et la Cour suprême administrative suédoises, comme revêtant un caractère pénal, la question de savoir si cette qualification de "pénal" posait problème à la lumière du principe *ne bis in idem* prévu à l'article 4 du protocole n° 7 à la CEDH, ou restait ouverte, du moins en ce qui concerne les sanctions infligées en cas de négligence de la part de l'assujetti.³⁵
38. Qui plus est, la décision rendue par la Cour EDH dans l'affaire *Rosenquist*,³⁶ a été considérée par le législateur suédois et par les juridictions suédoises comme étant la confirmation du principe selon lequel le régime suédois de la dualité des sanctions en matière fiscale était compatible avec la CEDH. Dans ladite décision, la Cour EDH avait constaté que la sanction administrative fiscale et la sanction pénale prévues en droit suédois ne portaient pas sur les mêmes éléments subjectifs ni ne poursuivaient les mêmes objectifs, et qu'il n'y avait pas lieu, dès lors, de considérer que ces sanctions portaient sur la même infraction.

³¹ Voir SOU 1996:116, *Europakonventionen och skatteutredningen. Delbetänkande av Skattekontrollutredningen. Förslag om inskränkning i skyldigheten att medverka själv i skatteutredning enligt taxeringslagen, arvs- och gåvoskattelagen, punktskattelagen, mervärdesskattelagen, uppbördslagen m.fl. författningar*. Voir aussi, à titre d'exemple, Asp, P., *Skattetilläggen och oskuldspresumtionen*, SkatteNytt, 1999, p. 702 et suiv.

³² Cour EDH, arrêt du 23 juillet 2002, *Janosevic c. Suède* (requête n° 34619/97).

³³ Cour EDH, décision du 3 avril 2001, *Västberga Taxi Aktiebolag et Nino Vulic c. Suède* (requête n° 36985/97).

³⁴ Antérieurement aux décisions de la Cour EDH précitées, la Cour suprême administrative suédoise avait déjà constaté que la sanction administrative fiscale en question relevait de l'article 6 de la CEDH, voir arrêt rendu le 15 décembre 2000, RÅ 2000 ref. 66, I et II. Voir également l'arrêt de la Cour suprême suédoise prononcé le 29 novembre 2000 dans l'affaire B 868-99 (NJA 2000, p. 622). Dans son arrêt, la Cour suprême constatait d'abord que la sanction administrative fiscale en question relevait de l'article 6 de la CEDH. Ensuite, ladite juridiction a fait référence à la décision du 14 septembre 1999 dans l'affaire *Ponsetti et Chesnel c. France* (requêtes 36855/97 et 41731/98), et a constaté que ladite sanction était différente de la sanction pénale fiscale dans la mesure où la première sanction ne comporte pas d'élément moral, ce qui est pourtant le cas en ce qui concerne la sanction pénale.

³⁵ Voir Munck, J., op. cit., p. 747.

³⁶ Cour EDH, décision du 14 septembre 2004, *Rosenquist c. Suède* (requête n° 60619/00).

39. Cependant, à la suite des arrêts rendus par la Cour EDH notamment dans les affaires Zolotoukhine c. Russie³⁷ et Ruotsalainen c. Finlande,³⁸ la question de la compatibilité avec la CEDH, et plus précisément de son article 4 du protocole 7, a de nouveau été soulevée dans la jurisprudence récente des juridictions suédoises.

E. LES ARRÊTS DE 2010

40. En 2010, la Cour suprême suédoise s'est prononcée, dans deux arrêts relatifs aux affaires NJA 2010, page 168 I et II, sur le principe *ne bis in idem* consacré à l'article 4 du protocole n° 7 à la CEDH.

41. En l'espèce, plusieurs personnes, à l'encontre desquelles des sanctions administratives fiscales étaient devenues définitives, étaient par la suite poursuivies au pénal pour des infractions fiscales par le ministère public. Après avoir analysé la jurisprudence de la Cour EDH, et notamment les affaires Carlberg c. Suède³⁹, et Rosenqvist c. Suède précitée, la Cour suprême a examiné l'arrêt Zolotoukhine c. Russie précité. Elle a constaté que la Cour EDH avait redéfini la conception de la notion de "même infraction" par rapport à sa jurisprudence antérieure, et que la décision dans l'affaire Rosenqvist c. Suède précitée, selon laquelle les sanctions suédoises viseraient chacune des infractions différentes, était dès lors devenue obsolète. Dorénavant, la question de savoir s'il s'agirait d'une même infraction ou non devrait se résoudre à la lumière des critères établis dans l'arrêt relatif à l'affaire Zolotoukhine c. Russie précitée.

42. À cet égard, il est à noter que les deux sanctions suédoises en cause avaient été infligées sur la base de la même information inexacte, à la seule différence que la sanction pénale fiscale présupposait de surcroît l'existence d'un élément moral, tandis que la sanction administrative fiscale, pour se voir infliger, n'exigeait pas d'éléments subjectifs. La Cour suprême en a conclu que selon la jurisprudence de la Cour EDH, cette différence ne suffisait donc pas pour considérer que les mêmes informations inexacts, prises en considération dans les deux procédures suédoises, ne visaient pas des faits identiques (ou des faits qui étaient tout au moins en substance les mêmes)⁴⁰.

43. Cependant, la Cour suprême a par la suite fait référence à l'arrêt Nilsson c. Suède précité⁴¹, dans lequel deux sanctions, pénale et administrative, étaient suffisamment étroites matériellement et temporellement pour que la sanction administrative soit considérée comme absorbée par la sanction pénale. À cet égard, la Cour suprême a conclu que, pour que des sanctions différentes puissent être infligées dans des procédures différentes, il importait que ces procédures soient prévisibles, et qu'il

³⁷ Cour EDH, arrêt du 10 février 2009, Zolotoukhine c. Russie (requête n° 14939/03).

³⁸ Cour EDH, arrêt du 16 juin 2009, Ruotsalainen c. Finlande (requête n° 13079/03).

³⁹ Cour EDH, décision du 27 janvier 2009, Carlberg c. Suède (requête n° 9631).

⁴⁰ Voir NJA 2010 p. 168, point 18.

⁴¹ Voir NJA 2010 p. 168, points 19 et suiv.

existe un lien suffisamment étroit du point de vue matériel et temporel entre lesdites procédures.

44. Ensuite, après avoir constaté que le législateur suédois avait jugé le régime suédois de la dualité des sanctions en cas d'informations inexacts en matière fiscale compatibles avec la CEDH, et après avoir examiné la valeur juridique de la CEDH dans l'ordre juridique suédois, la Cour suprême a conclu que, malgré la nouvelle jurisprudence de la Cour EDH intervenue avec l'arrêt dans l'affaire *Zolotoukhine c. Russie*, précitée, l'intégration de cette interprétation de la CEDH dans l'ordre juridique suédois nécessiterait d'être étayée par un *indice clair* (voir *supra*, paragraphe 5). En effet, faisant référence à l'affaire *Nilsson c. Suède* précitée, la Cour suprême a estimé qu'il existait encore une certaine marge en faveur de l'application de plusieurs sanctions pour une même infraction, pourvu que celles-ci soient infligées par différentes autorités lors d'occasions différentes. Dès lors, et eu égard au fait qu'il n'y avait pas d'*indice clair* pour rejeter généralement le régime suédois prévoyant la dualité de sanctions en matière fiscale, l'article 4 du protocole n° 7 à la CEDH n'empêcherait pas la poursuite pénale des assujettis concernés, bien qu'ayant déjà fait l'objet de sanctions administratives fiscales.
45. Il convient de noter que la Cour Suprême administrative avait suivi un raisonnement similaire à celui de la Cour suprême lorsqu'elle a, dans ses arrêts du 17 septembre 2009 dans l'affaire 8133-08 (RÅ 2009 ref. 94) et du 21 décembre 2010 dans les affaires 5486-09 et 5487-09 (RÅ 2010 ref. 117), jugé qu'il n'y avait pas lieu d'annuler les sanctions administratives fiscales infligées pour les mêmes informations inexacts que celles sur lesquelles des sanctions pénales fiscales antérieurement infligées étaient basées.

F. L'ARRÊT DE 2011

46. Le 29 juin 2011, la Cour suprême suédoise a eu l'occasion de s'exprimer sur la question de la compatibilité du régime suédois avec la Charte de l'Union européenne.
47. En l'espèce, un assujetti, qui avait déjà fait l'objet d'une sanction administrative fiscale portant sur l'impôt sur le revenu ainsi que sur la taxe sur la valeur ajoutée, faisait valoir que le recours en pénal mené par le ministère public pour la même infraction serait irrecevable à l'aune de l'article 4 du protocole 7 à la CEDH, mais aussi en vertu de l'article 50 de la Charte de l'Union européenne, ce pourquoi le requérant demandait à la Cour suprême de saisir la Cour de justice d'un renvoi préjudiciel. La Cour suprême a pourtant estimé que la directive 2006/112/CE⁴² ne prévoit pas d'obligations pour les États membres d'adopter des sanctions administratives ou pénales pour garantir le respect de ladite directive. Ainsi, il n'était pas question, selon elle, d'une mise en œuvre du droit de l'Union, et il n'y avait donc pas lieu de soumettre une question préjudicielle à la Cour de justice.

⁴² Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1).

G. LES ARRÊTS DE 2013

1. APPLICABILITÉ DU PRINCIPE *NE BIS IN IDEM* AUX DOUBLES SANCTIONS SUÉDOISES

48. L'approche de la Cour suprême dans les affaires NJA 2010 p. 168 I et II a été maintenue jusqu'en 2013 lorsque la Cour suprême et la Cour suprême administrative suédoises, en prenant en compte l'arrêt du 26 février 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, ont décidé de modifier radicalement leurs positions jusqu'alors stables et continues.
49. Ainsi, dans son arrêt du 11 juin 2013 dans l'affaire B 4946-12 (NJA 2013 p. 502), la Cour suprême, siégeant en Assemblée plénière, s'est de nouveau prononcée sur le régime suédois des sanctions dans le domaine fiscal.
50. L'affaire devant la Cour suprême portait sur l'irrecevabilité éventuelle d'un recours du ministère public dans le cadre d'une procédure pénale contre un assujetti déjà soumis à une sanction administrative fiscale au moment où le ministère public avait décidé d'engager la poursuite pénale contre l'assujetti, et ce pour une infraction fiscale fondée sur les mêmes faits que la sanction administrative fiscale. La question était donc de savoir si les décisions d'infliger lesdites sanctions administratives fiscales faisaient obstacle à la recevabilité du recours du ministère public⁴³.
51. Dans son arrêt, la Cour suprême a examiné les évolutions jurisprudentielles de la Cour EDH, notamment dans son arrêt dans l'affaire Zolotoukhine c. Russie précitée, ainsi que celles de la Cour de justice depuis les arrêts rendus par la Cour suprême dans les affaires précitées de 2010.
52. La Cour suprême a d'abord rappelé que les deux sanctions concernées sont prévues dans différentes réglementations et qu'elles sont infligées dans le cadre de différentes procédures, même si une certaine coordination entre ces deux procédures était possible, notamment en ce qui concerne la prise en considération des sanctions infligées dans l'une ou l'autre procédure. Elle a souligné que, tandis que la sanction administrative fiscale peut s'appliquer même en l'absence d'intention ou de négligence de l'assujetti, la sanction pénale fiscale exige un tel élément subjectif. En outre, la sanction administrative fiscale peut ne pas s'imposer en cas d'erreur excusable de la part de l'assujetti, tandis que la sanction pénale fiscale est censée être appliquée uniquement aux cas les plus graves.
53. Ensuite, la Cour suprême a analysé les conséquences notamment des affaires Zolotoukhine c. Russie précitée et Åkerberg Fransson, C-617/10 précitée, et a constaté qu'il y avait lieu d'abandonner l'approche qu'elle avait développée dans les arrêts de 2010 et de 2011. Dans ce cadre, eu égard à l'obligation pour les États membres de donner plein effet au droit de l'Union soulignée dans l'affaire Åkerberg

⁴³ Il convient de noter que la cour d'appel avait pris en considération la sanction administrative fiscale infligée lors du calcul de la sanction fiscale pénale.

Fransson précitée, le critère de l'*indice clair* (voir *supra*, paragraphe 5) ne pouvait plus être maintenu.

54. Après avoir constaté que la sanction administrative fiscale suédoise a un caractère pénal en vertu des critères établis par la Cour EDH et par la Cour de justice⁴⁴, aussi bien en vertu de l'article 4 du protocole n° 7 à la CEDH, que de l'article 50 de la Charte, et que les deux sanctions administratives et fiscales se basent sur les mêmes faits, constituant par là même une seule et même infraction à l'aune desdites dispositions, la Cour suprême a examiné l'affaire à la lumière de l'arrêt rendu dans l'affaire Åkerberg Fransson précitée.
55. À cet égard, la Cour suprême a estimé que, certes, l'interdiction de doubles poursuites ou peines pénales selon la Charte ne concerne que la taxe sur la valeur ajoutée, mais que le droit de ne pas être poursuivi ou puni pénalement deux fois s'applique aussi lorsque l'infraction porte sur l'impôt sur le revenu. La question était donc de savoir s'il y avait encore lieu de différencier la taxe sur la valeur ajoutée et les impôts et taxes ne relevant pas du droit de l'Union et s'il y avait lieu de considérer que des sanctions visant ces dernières pouvaient toujours être maintenues en l'absence d'*indice clair* d'incompatibilité avec la CEDH, critère établi dans la jurisprudence précédente de la Cour suprême.
56. D'après la Cour suprême, cette exigence d'*indice clair* serait justifiée par la prudence qui s'imposait lors de l'application de la CEDH en droit suédois, eu égard à sa valeur juridique de loi ordinaire en droit suédois et eu égard à la situation ambiguë concernant la compatibilité de la réglementation suédoise avec la CEDH.
57. Cependant, avec l'arrêt rendu dans l'affaire Åkerberg Fransson précitée, dans lequel il avait été clarifié que des doubles poursuites et des doubles peines relatives à la taxe sur la valeur ajoutée relèvent de l'article 50 de la Charte, le régime suédois afférent aux sanctions administratives et pénales fiscales avait été en grande partie vidé de sa substance. Selon la Cour suprême, maintenir ce système uniquement pour certains impôts et taxes serait difficile à justifier, d'autant que la protection conférée par l'article 4 du protocole n° 7 de la Charte ne devait pas être moins rigoureuse que celle émanant de l'article 50 de la Charte, notamment vu le lien étroit entre ces deux instruments. Ainsi, la Cour suprême a constaté que le même principe devrait s'imposer aussi bien pour la taxe sur la valeur ajoutée que pour les autres impôts et taxes.
58. Ensuite, la Cour suprême a abordé la question de savoir si le droit de ne pas être poursuivi ou puni deux fois pour la même infraction s'impose également lorsque la sanction administrative fiscale a été infligée à une personne morale, tandis qu'une personne physique a fait l'objet de la sanction pénale fiscale. À cet égard, elle a répondu à ladite question par l'affirmative dans le cas où la personne physique, en

⁴⁴ Voir arrêt du 23 novembre 1976, Engel et autres c. Pays-Bas (requêtes n°s 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72 et 5370/72), et les arrêts du 26 février 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, et du 5 juin 2012, Łukasz Marcin Bonda, C-489/10, EU:C:2012:319.

tant que représentant de la personne morale, a été obligée de payer personnellement ladite sanction administrative infligée à cette dernière. Dans ce contexte, la nature de cette responsabilité, qu'elle relève du droit public ou du droit privé, était sans importance, la nature pénale de la sanction fiscale étant le facteur déterminant.

59. Finalement, la Cour suprême a examiné la question de savoir si le droit de ne pas être poursuivi ou puni deux fois s'impose également lorsque la procédure visant la sanction administrative fiscale est toujours en cours, ou si ce droit n'est applicable que lorsque ladite procédure a été clôturée en ce sens que la décision d'infliction de ladite sanction est devenue définitive.
60. La Cour suprême a noté que la jurisprudence de la Cour EDH n'était pas uniforme sur ce point, tandis que la Cour de justice utilise la notion "devenue définitive" dans son arrêt Åkerberg Fransson précité. Dès lors, la Cour suprême s'est inspirée de la réglementation suédoise en la matière en évoquant le fort lien intrinsèque entre les règles sur l'autorité de la chose jugée et la litispendance comme exceptions d'irrecevabilité. Selon la Cour suprême, l'article 4 du protocole n° 7 de la CEDH devrait être interprété à l'aune de cette réglementation nationale, interdisant ainsi également la poursuite pénale pour une infraction fiscale qui fait l'objet d'une procédure administrative fiscale toujours pendante. Même si cette solution était plus large que la CEDH, elle ne serait pas incompatible avec l'exigence d'efficacité du droit de l'Union telle que rappelée par la Cour de justice dans l'affaire Åkerberg Fransson précitée. À partir du moment où l'administration fiscale a pris la décision d'infliger une sanction administrative fiscale, il serait dès lors interdit de poursuivre la personne pénalement pour ladite infraction fiscale.
61. Par conséquent, la Cour suprême a rejeté le recours visant la poursuite pénale comme irrecevable, étant donné que la personne poursuivie avait déjà fait l'objet d'une sanction administrative fiscale.
62. À l'instar de l'arrêt rendu par la Cour suprême, la Cour suprême administrative, dans un arrêt du 29 octobre 2013 dans l'affaire 658-660-13 (HDF 2013 ref. 71), a jugé que, dans la situation inverse par rapport à celle examinée par la Cour suprême, lorsqu'un assujetti a été poursuivi pénalement pour une infraction fiscale, la décision de lui infliger une sanction administrative fiscale pour les mêmes informations inexactes que celles ayant menées à ladite poursuite n'est pas admise.

2. RÉVISION DES AFFAIRES PRÉCÉDENTES

63. À la suite des arrêts rendus dans les affaires précitées de 2013, la Cour suprême et la Cour suprême administrative ont décidé d'admettre la révision d'un grand nombre d'affaires dans lesquelles il pourrait être considéré que des doubles sanctions avaient été infligées en violation du principe *ne bis in idem*.
64. Dans la première de ces affaires, NJA 2013 p. 746, des sanctions administratives fiscales ainsi qu'une sanction pénale fiscale ayant été infligées à une même personne pour les mêmes informations inexactes, l'intéressé a demandé la révision de l'arrêt de la cour d'appel l'ayant condamné à ladite sanction pénale. À l'appui de sa

demande, la personne concernée a invoqué l'arrêt Åkerberg Fransson, précité, faisant valoir que le fait que des procédures administratives fiscales avaient été entamées interdisait l'examen du recours du ministère public visant la poursuite pénale de ladite personne.

65. La Cour suprême a d'abord fait référence à l'affaire NJA 2013 p. 502 précitée, et a, sur la base de cette nouvelle jurisprudence, examiné si la poursuite pénale en question aurait dû être rejetée pour cause d'irrecevabilité si elle avait été introduite actuellement. La Cour suprême a constaté qu'aussi bien la sanction administrative pénale que la poursuite pénale se basaient sur les mêmes informations inexactes fournies par le justiciable, et que, pour l'applicabilité d'une exception d'irrecevabilité sous forme de litispendance, il suffisait que l'administration fiscale ait décidé d'infliger les sanctions administratives fiscales⁴⁵. Par conséquent, la réponse à la question posée devrait être affirmative.
66. Ensuite, la Cour suprême a examiné les conditions pour admettre la révision. Dans ce cadre, elle a constaté qu'une jurisprudence nouvelle ne suffit en principe pas pour permettre la révision en droit suédois. Ceci vaut aussi bien pour la jurisprudence nationale que pour la jurisprudence de la Cour de justice ou de la Cour EDH.
67. Cependant, le revirement de la Cour suprême en 2013 ayant été basé sur la jurisprudence des deux juridictions européennes précitées, cette circonstance, selon la Cour suprême, pourrait éventuellement obliger celle-ci à modifier, à compléter ou à écarter la réglementation nationale en matière de révision.
68. Suite à ce constat, la Cour suprême, considérant que son examen devrait viser la CEDH en premier lieu, dès lors que la Charte ne s'applique qu'à la taxe sur la valeur ajoutée, a étudié les obligations générales en matière de révision des jugements pénaux qui incombent aux États en vertu de la CEDH, notamment celles ressortant des articles 1, 13 et 35, paragraphe 1 de ladite convention. La Cour suprême a rappelé que, dans ses arrêts du 11 avril 2012 dans les affaires T 5858-10 (I) et T 3470-10 (II) (NJA 2012, p 211), elle s'est engagée à garantir le droit à un recours effectif avec une certaine marge en faveur dudit droit, en prenant en compte la jurisprudence de la Cour EDH.
69. À la lumière de cette approche, la Cour suprême s'est considérée compétente pour admettre la révision de l'affaire en question, même si en principe, la révision n'est admise que si elle s'avère nécessaire pour mettre fin à l'exécution d'une sanction en cours (sous la forme d'une sanction privative de liberté) qui ne peut pas être réparée de manière adéquate sans la révision. Or, même en l'absence d'une telle situation, il est envisageable d'admettre la révision, notamment parce que le régime même de la dualité des sanctions avait été écarté.
70. Pour conclure, la Cour suprême a estimé que la révision devrait être admise à partir du 10 février 2009, jour du prononcé de l'arrêt dans l'affaire Zolotoukhine précitée.

⁴⁵ Point 8 de l'arrêt.

Même si le revirement de la Cour suprême dans sa jurisprudence en la matière était la conséquence de l'arrêt dans l'affaire Åkerberg Fransson précitée, ce dernier n'avait pas concerné la CEDH, raison pour laquelle cet arrêt ne devrait pas être décisif pour la fixation de la date à partir de laquelle la révision devrait être possible. En outre, la Charte n'est entrée en vigueur que le 1^{er} décembre 2009, et par conséquent après ledit arrêt dans l'affaire Zolotoukhine précitée.

71. En ligne avec les principes établis par la Cour suprême dans ses arrêts de 2013, la révision devrait également être possible pour des affaires dans lesquelles la poursuite pénale a été ouverte à un stade où la sanction administrative fiscale n'était pas encore devenue définitive.⁴⁶
72. Dans la deuxième affaire, sur laquelle la Cour suprême administrative s'est prononcée le 5 juin 2014 (affaires n^{os} 1112-14 et 1113-14, HFD 2014 ref. 35), cette dernière a admis une demande de révision visant une sanction administrative fiscale qui avait été décidée après l'ouverture d'une poursuite pénale. La Cour suprême administrative a fait référence à l'affaire NJA 2013, p. 746 précitée, et a constaté qu'à l'instar de cette affaire, la révision devrait être admise également dans l'affaire administrative devant elle.

H. LA RÉFORME DE 2016

73. Suite au jugement de la Cour suprême de 2013, de nouvelles pratiques ont été introduites auprès des autorités pour éviter les doubles sanctions. En outre, le ministère public a collaboré avec le bureau suédois de lutte contre le crime économique en vue d'étudier d'office les arrêts rendus depuis 2009 dans des affaires portant sur des infractions fiscales. Cette étude a mené à classer sans suite un certain nombre d'affaires en cours et à mettre en liberté 42 personnes condamnées à des peines d'emprisonnement. Sur les 2 700 affaires examinées qui avaient abouti à des jugements définitifs pour infractions fiscales, 541 ont fait l'objet d'une demande de révision⁴⁷.

⁴⁶ Notons que, dans un arrêt relativement récent du 21 octobre 2015, dans l'affaire Ö 2078-13 (NJA 2015 p. 663), la Cour suprême a dit pour droit que, en dépit du fait que la poursuite pénale a été ouverte avant l'infliction de la sanction administrative fiscale, le principe *ne bis in idem* ne donne pas droit à une révision du jugement pénal ayant acquis force de la chose jugée. Ceci vaut également quand la procédure ordinaire pénale aurait dû être interrompue eu égard au fait que la procédure visant la sanction administrative pénale avait été clôturée avant la procédure pénale, et sans égard au fait que la décision relative à la sanction administrative fiscale reste inchangée ou si elle est annulée. La Cour suprême administrative avait, dans un arrêt prononcé le 9 juin 2015 dans les affaires 6065-14 et 6781-14 (HFD 2015 ref. 37), constaté que dans une situation dans laquelle la sanction administrative fiscale a été infligée avant l'ouverture d'une poursuite pénale, le principe *ne bis in idem* ne saurait motiver l'annulation d'un jugement ayant acquis force de la chose jugée dans la procédure administrative fiscale. Ceci vaut également lorsque ladite procédure a été clôturée après la procédure pénale, et sans égard au fait que le jugement pénal était la relaxe.

⁴⁷ Voir prop. 2014/15:131, p. 47.

74. En outre, le gouvernement suédois a décidé, en 2015, de réformer le régime suédois afin d'éviter un conflit avec la CEDH et la Charte de l'Union européenne⁴⁸. Ainsi, des modifications de la SkBrL et de la SFL ont été proposées par ledit gouvernement, visant aussi bien les sanctions pénales que les sanctions administratives. Les modifications proposées ont par la suite été adoptées la même année pour entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2016⁴⁹. Outre ces modifications, une nouvelle loi a été adoptée en parallèle, à savoir la lag (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall [loi (2015:632) relative aux recours visant des sanctions administratives fiscales dans certains cas, ci-après la "loi (2015:632)"]. Cette dernière est également entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2016.
75. Le nouveau système adopté a permis au législateur suédois d'aller plus loin que ne l'exige la Cour EDH dans sa jurisprudence⁵⁰. En effet, en vertu de la nouvelle législation, les procédures parallèles ne sont plus admises, même s'il n'y a pas de décision définitive⁵¹. Il est à noter que la Cour EDH, dans son arrêt dans l'affaire *Lucky Dev c. Suède*,⁵² avait dit pour droit que des procédures parallèles en droit suédois sont permises dans la mesure où il n'y a pas encore eu de décision définitive dans l'une d'entre elles. Néanmoins, à l'instar de la Cour suprême dans son arrêt dans l'affaire NJA 2013, p. 502 précitée⁵³, et de la Cour suprême administrative dans son arrêt dans l'affaire HFD 2013 ref. 71 précitée, le législateur suédois a estimé que les liens étroits du point de vue systémique entre les principes *res judicata* et de litispendance en droit national devraient empêcher non seulement une deuxième procédure après que la première procédure a acquis la force de la chose jugée, mais aussi des procédures menées parallèlement⁵⁴. En effet, comme déjà révélé, l'article 4 du protocole n° 7 de la CEDH devrait, selon ces deux juridictions, être interprété à l'aune du droit suédois en conformité avec les principes fondamentaux de droit national, non seulement de *res judicata*, mais aussi de litispendance⁵⁵. De cette manière, le risque de deux examens séparés d'une même infraction serait minimisé. Dès le début d'une procédure, une deuxième procédure serait dès lors interdite. D'après ledit législateur, la seule exception à cette règle

⁴⁸ Voir prop. 2014/15:131.

⁴⁹ Voir 2015/16:SkU4, rskr 2015/16:16. Comme indiqué ci-dessus, il peut être noté que l'administration fiscale et le ministère public avaient changé leurs routines déjà en 2013 pour éviter l'imposition de doubles sanctions à un même contribuable, voir prop 2014/15:131, p. 49.

⁵⁰ Voir prop. 2014/15:131, p. 43 et suiv., et 58.

⁵¹ Voir prop. 2014/15:131, p. 59 et suiv.

⁵² Cour EDH, arrêt du 27 novembre 2014 dans l'affaire *Lucky Dev c. Suède* (requête n° 7356/10).

⁵³ Point 69 de l'arrêt.

⁵⁴ Au point 60 dans l'arrêt *Lucky Dev* précité, la Cour EDH a constaté que la règle suédoise relative à la litispendance va plus loin que l'article 4 du protocole n° 7 de la CEDH. Voir aussi *Rapport explicatif du Protocole n° 7 à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales*, points 22 et 29.

⁵⁵ Voir points 69 et 70 dans l'affaire NJA 2013, p. 502.

serait l'hypothèse que la première procédure (pénale) ne mène pas à un examen à fond de la question de culpabilité⁵⁶.

1. SANCTIONS PRÉVUES PAR LE RÉGIME MODIFIÉ

76. Les modifications entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2016 visent alors aussi bien la SkBrL que la SFL. Les deux régimes de sanctions parallèles continuent à être appliqués, avec, de surcroît, l'introduction de la loi (2015:632) permettant au ministère public de reprendre la tâche de l'administration fiscale de l'infliction d'une sanction administrative fiscale dans certains cas. Bien entendu, l'application de cette loi exclut l'application des dispositions modifiées prévues à la SFL⁵⁷.
77. Dès lors, sont tout d'abord prévus deux obstacles, l'un préliminaire et l'autre définitif, qui empêchent d'imposer à la même personne deux sanctions censurant la même information inexacte (ou la même omission).⁵⁸
78. Ainsi, en ce qui concerne la sanction administrative fiscale, il ressort du chapitre 49, article 10*bis*, premier alinéa de la SFL, que ladite sanction ne peut pas être imposée lorsque l'inexactitude ou l'omission pouvant fonder une telle sanction fait déjà l'objet d'une plainte au pénal, notifiée au ministère public par l'administration fiscale, ou d'une procédure d'instruction ouverte pour une infraction pénale selon la SkBrL pour une autre raison que d'une notification par l'administration fiscale, pourvu que ladite plainte ou enquête vise la même personne physique que la sanction administrative fiscale envisagée. Il convient de noter que, selon le gouvernement suédois, même si la sanction administrative fiscale est toujours à considérer non pas comme une sanction pénale mais comme une sanction administrative selon le droit suédois, le critère d'une même infraction inclura ladite sanction administrative, à l'instar de la CEDH.⁵⁹
79. Cependant, si le ministère public décide de ne pas ouvrir ladite procédure d'instruction ou de la clôturer de manière non définitive, ou si ladite inexactitude ou omission pour une autre raison ne fait plus l'objet d'une enquête visant une infraction, l'administration fiscale est habilitée à imposer la sanction administrative fiscale à l'assujetti, d'où la dénomination "obstacle préliminaire". En vertu du nouveau régime, il incombe au ministère public de tenir l'administration fiscale informée de ses mesures à cet égard⁶⁰. Au moment où cette information est transférée à l'administration fiscale, un délai de six mois commence à courir

⁵⁶ Prop. 2014/15:131, p. 60, 71, et 197.

⁵⁷ Voir l'article 3 de la loi (2015:632).

⁵⁸ Voir prop. 2014/15:131, p. 85 à 96.

⁵⁹ Voir prop. 2014/15:131, p. 59, 61 à 63, 82 et 197.

⁶⁰ Chapitre 19, article 6 du skatteförfarandeförordning (2011:1261) [règlement (2011:1261) relative à la procédure fiscale]. Pour un exemple de situations relevant dudit article 10*bis*, voir prop. 2014/15:131, p. 162 et suiv.

endéans duquel ladite administration pourra décider d'infliger une sanction administrative fiscale.⁶¹

80. Ensuite, au chapitre 49, article 10^{ter}, de la SFL, un "obstacle définitif" est prévu, écartant l'imposition d'une sanction administrative fiscale lorsque le ministère public a déjà mis une personne physique en accusation devant le juge pénal pour une inexactitude ou une omission pouvant fonder une sanction administrative fiscale, que ledit ministère public a émis une ordonnance pénale⁶² ou a décidé d'abandonner la poursuite au pénal de l'assujetti,⁶³ dans la mesure où ces actions visent la même personne physique que la sanction administrative fiscale aurait visé. En effet, par toutes ces mesures, l'assujetti a fait l'objet d'un examen écartant toute autre procédure relevant du principe *ne bis in idem*.
81. À l'inverse, dans son article 13^{ter}, la SkBrL prévoit, en ce qui concerne la sanction pénale fiscale, le même obstacle définitif, qui interdit au ministère public de mettre une personne physique en accusation devant le juge pénal, d'émettre des ordonnances pénales ou d'abandonner des poursuites pénales envers ladite personne qui a déjà fait l'objet d'une décision de l'administration fiscale de lui infliger une sanction administrative fiscale, dans la mesure où les actions du ministère public visent l'inexactitude ou l'omission ayant mené à ladite sanction administrative. Ladite interdiction s'applique également dans le cas où la personne physique a été obligée par l'administration fiscale de payer une sanction administrative fiscale infligée à une personne morale⁶⁴. Dans l'hypothèse où une personne qui a déjà fait l'objet d'une décision par l'administration fiscale lui infligeant une sanction administrative fiscale est condamnée par la suite au pénal pour la même inexactitude ou omission, l'administration fiscale doit libérer la personne en question de ladite sanction administrative.⁶⁵

⁶¹ Voir le chapitre 52, article 8 *bis* de la SFL, ainsi que prop. 2014/15:131, p. 106 et suiv. et 197. Bien évidemment, si les délais normaux pour l'examen entamé par l'administration courent encore, ceux-ci sont à appliquer.

⁶² En vertu du chapitre 48 du RB, le ministère public est compétent, en ce qui concerne la responsabilité pour infractions pénales, pour émettre une "ordonnance pénale" (*strafföreläggande*) infligeant une amende au prévenu, dans la mesure où l'infraction est passible d'une amende, et sous condition que le prévenu accepte une telle ordonnance, statuant sur les faits et sur la sanction à infliger, à la place d'une action publique. En l'absence d'une telle acceptation, la procédure pénale ordinaire sera appliquée.

⁶³ Ce dernier moyen semble être comparable au non-lieu à poursuivre en droit français, à la différence qu'en droit suédois, c'est le ministère public et non pas le juge pénal qui décide d'abandonner la poursuite. Cette décision sera recensée dans le casier judiciaire, voir article 3, point 4 de la lag (1998:620) om belastningsregister [loi (1998:620) relative au casier judiciaire].

⁶⁴ Article 13^{ter}, deuxième alinéa de la SBL.

⁶⁵ Voir chapitre 51, article 1, deuxième alinéa, sous 4 de la SFL.

2. SANCTIONS EN VERTU DE LA LOI (2015:632)

82. Outre les modifications du régime de sanctions déjà existant selon la SFL et la SkBrL, la nouvelle loi (2015:632) prévoit que la sanction administrative fiscale peut être traitée *dans le cadre de la même procédure judiciaire* qu'une poursuite pénale pour fraude fiscale. Ce cumul éventuel des sanctions administratives et pénales trouve son appui dans la jurisprudence de la Cour EDH, en matière de deux sanctions infligées pour une même infraction. Dès lors, un examen combiné desdites sanctions dans un seul contexte procédural serait raisonnable et logique.⁶⁶
83. Cette situation, qui, à la différence des obstacles préliminaires ou définitifs décrits ci-dessus, permet un cumul des sanctions administratives et pénales, doit être regardée comme une exception à la règle générale de la dualité des procédures selon la SFL et la SkBrL, l'une de droit administratif fiscal et l'autre de droit pénal fiscal. Ainsi, la majorité des sanctions administratives fiscales continueront à être infligées par l'administration fiscale et non pas dans le cadre de la procédure prévue à la loi (2015:632).⁶⁷ En outre, même dans la procédure prévue dans cette dernière loi, eu égard aux différentes règles de preuve applicables aux deux sanctions en question, il est probable que, dans une telle procédure, la sanction administrative fiscale sera imposée par la juridiction pénale, tandis que la poursuite pénale sera rejetée par cette même juridiction.⁶⁸
84. Concrètement, cette loi prévoit que, lorsque le ministère public poursuit un assujetti pour une infraction selon la SkBrL, cette autorité doit également présenter une demande au juge pénal d'infliction de la sanction administrative fiscale, pourvu que les conditions en vertu des chapitres 49 et 51 de la SFL pour une telle infliction soient remplies. Cette demande doit viser la même inexactitude ou omission par une même personne que celle faisant l'objet de l'action pénale.⁶⁹ En vertu de l'article 8 de la loi (2015:632), ladite demande présentée par le ministère public doit être traitée par la juridiction pénale au sein de la même procédure que l'action pénale, et la décision relative à la sanction administrative fiscale doit relever du même jugement que la décision relative à la sanction pénale fiscale.
85. Il convient de souligner que la loi (2015:632) est censée être appliquée uniquement dans les cas où le ministère public décide de poursuivre l'assujetti pour une infraction pénale fiscale. En revanche, lorsque cette condition n'est pas remplie,⁷⁰ l'administration fiscale reste compétente pour infliger la sanction administrative

⁶⁶ Voir prop. 2014/15:131, p. 73.

⁶⁷ Voir prop. 2014/15:131, p. 128.

⁶⁸ Voir prop. 2014/15:131, p. 129 et 157.

⁶⁹ Au cas où le ministère public fait état d'une nouvelle inexactitude ou omission à l'appui de la poursuite pénale, cette nouvelle circonstance est également susceptible d'être invoquée à l'appui de la demande d'infliction de la sanction administrative fiscale, voir article 7 de la loi (2015:632).

⁷⁰ Ceci peut être le cas non seulement en cas d'absence de soupçon d'infraction, mais aussi quand le ministère public décide de clôturer la procédure d'instruction ou de renoncer à la poursuite pénale.

fiscale en vertu des règles générales de la SFL, sous réserve d'un respect des obstacles préliminaires ou définitifs.

86. Selon le gouvernement suédois, la procédure en vertu de la loi (2015:632) est compatible avec le droit européen, à condition que les deux sanctions, administratives et pénales, soient proportionnées dans leur ensemble⁷¹.
87. À cet égard, il est intéressant de noter que la Cour EDH, dans son arrêt dans l'affaire A et B c. Norvège,⁷² constate que son arrêt dans l'affaire Zolotoukhine c. Russie précitée ne répond qu'en partie à la question de savoir de quelle manière il convient d'analyser les procédures qui sont cumulées plutôt que parallèles.
88. L'élément décisif dans l'arrêt A et B c. Norvège précité en cas de procédures cumulées semble être que lesdites procédures doivent être suffisamment coordonnées matériellement et temporellement et dès lors les conséquences doivent être proportionnées et prévisibles pour l'assujéti. La Cour EDH a conclu que tel est le cas selon la législation norvégienne, notamment du fait que la sanction pénale fiscale est fixée en prenant en compte la sanction administrative fiscale⁷³. Cette possibilité de prise en compte existe, comme nous l'avons vu, également en droit suédois depuis quelque temps déjà.⁷⁴

3. RÉPARATION

89. Outre les révisions des décisions définitives, rendues par les juridictions suédoises, le chancelier de justice⁷⁵ a décidé dans certains cas, en vertu soit de la lag

⁷¹ Voir prop. 2014/15:131, p. 45 et suiv., 72, 75, et 139 et suiv. En cas de non-proportionnalité, les dispositions du chapitre 29, article 5 du BrB et du chapitre 51, article 1, 1^{ère} alinéa de la SFL sont appliquées pour atténuer l'impact global des deux sanctions infligées. Voir prop. 2014/15 :131, p. 141 et suiv.

⁷² Cour EDH, arrêt du 15 novembre 2015 dans l'affaire A et B c. Norvège (requêtes n^{os} 24130/11 et 29758/11).

⁷³ Points 13, 16, 17 et 29, 32, 33, 35 et 39 de l'arrêt.

⁷⁴ Voir paragraphes 21 à 26 et 33 *supra*. La Cour EDH constate dans son arrêt A et B c. Norvège précité que "[l]'article 4 du Protocole n^o 7 ne saurait avoir pour effet d'interdire aux États contractants d'organiser leur système juridique de manière à permettre la majoration à un taux standard d'impôts illégalement impayés – quand bien même une telle mesure serait qualifiée en elle-même de 'pénale' pour les besoins des garanties d'équité du procès prévues dans la Convention – aussi dans les cas plus graves où il y aurait peut-être lieu de poursuivre l'auteur du méfait parce qu'un élément non retenu dans la procédure 'administrative' en recouvrement des impôts, par exemple un comportement frauduleux, s'ajouterait au défaut de paiement. [Ledit article] ne bannit [...] pas les systèmes juridiques qui traitent de manière 'intégrée' le méfait néfaste pour la société en question, notamment en réprimant celui-ci dans le cadre de phases parallèles menées par des autorités différentes à des fins différentes". Voir point 123 de l'arrêt.

⁷⁵ Dans son rôle de médiateur suprême du gouvernement, le chancelier de la justice peut être chargé d'exercer un contrôle sur les représentants de la fonction publique. Le public est également habilité à porter plainte auprès des services du chancelier de la justice. Par-delà leur fonction d'autorité de tutelle, les services du chancelier de la justice sont notamment chargés d'examiner les demandes de dommages et intérêts présentées à l'encontre de l'État.

(1998:714) om ersättning vid frihetsberövanden och andra tvångsåtgärder [loi (1998:714) relative à la compensation pour la privation de liberté et pour d'autres mesures coercitives],⁷⁶ soit en vertu de la CEDH, de dédommager des personnes ayant été victimes de violations de l'article 4 du protocole n° 7 de la CEDH.⁷⁷

II. AUTRES SANCTIONS EXAMINÉES

90. Outre la question de la compatibilité des doubles sanctions fiscales avec la CEDH, les juridictions suédoises ont eu l'occasion d'examiner la sanction administrative fiscale en combinaison avec la sanction pénale pour fraude comptable, ainsi que la compatibilité de certaines conséquences de l'imposition d'une sanction pénale, dites conséquences (ou effets) juridiques particulières ("särskild rättsverkan")⁷⁸, avec la CEDH. De telles conséquences juridiques particulières visent notamment l'expulsion, la saisie et la confiscation des produits d'un crime, le retrait d'un permis de conduire ou d'une autorisation de détention d'arme, l'amende prévue au chapitre 36, article 7 du code pénal en cas d'infractions commises dans une activité économique ("företagsbot"), ou encore l'interdiction d'exercer une profession commerciale, industrielle ou libérale. Les deux derniers exemples peuvent, à l'instar de celui d'une fraude comptable, apparaître dans des situations impliquant également une sanction administrative fiscale⁷⁹. Le gouvernement suédois s'est exprimé en la matière, en affirmant que dans des situations de doubles sanctions, les autorités suédoises sont obligées, parce que la CEDH ainsi que son protocole n° 7 font partie de la législation suédoise, de résoudre lesdites situations en conformité auxdits instruments juridiques européens⁸⁰.

A. FRAUDE COMPTABLE

91. La Cour suprême a, dès lors, dans plusieurs affaires portées devant elle, dit pour droit que le fait que l'assujetti ait fait l'objet d'une sanction administrative fiscale n'empêche pas que ledit assujetti soit poursuivi dans une procédure pénale et condamné pour une fraude comptable⁸¹. Dans sa jurisprudence, la Cour suprême a fait référence à la jurisprudence de la Cour EDH, avant de constater que, par rapport à la sanction pénale imposée pour une fraude comptable, la sanction administrative fiscale exige un élément concret supplémentaire, à savoir la présentation par l'assujetti d'informations inexactes à l'administration fiscale, ce qui *au moins typiquement* survient plus tard dans le temps que les faits à la base de la sanction

⁷⁶ Voir décisions n°s 8203-13-40, 2850-14-41 et 9301-14-41.

⁷⁷ Voir décisions n°s 6528-13-40, 5442-14-40, et 4990-15-40.

⁷⁸ BrB 36 kap, 5 kap. Voir également Reflets, n° 3/2014, p. 47 et suiv.

⁷⁹ Voir Fast Lappalainen, K., *En lösning på problemet med skattetillägg och dubbla förfaranden i sikte En kommentar till förslaget om en samlad sanktionsprövning i vissa fall (proposition 2014/15:131) DEL II*, SkatteNytt 2015, p. 817 et suiv.

⁸⁰ Voir prop. 2014/15:131, p. 64 et suiv.

⁸¹ Voir notamment NJA 2013, p. 502 et NJA 2014, p. 377.

pénale. Dès lors, les faits concrets constituant une fraude fiscale ne sont pas en principe à un tel point liés matériellement et temporellement avec les faits sur lesquels la sanction administrative pénale a été infligée, que la jurisprudence de la cour EDH soit applicable. Cette conclusion a également été jugée valide pour des situations d'omission de déposer une déclaration d'impôt, menant à une sanction administrative fiscale⁸². Ainsi, la Cour suprême a constaté que la sanction administrative fiscale infligée à l'assujetti n'interdisait pas la poursuite de l'assujetti dans une procédure pénale pour fraude comptable.

B. RETRAIT D'UN PERMIS DE CONDUIRE

92. La question de savoir si la réglementation suédoise, prévoyant le retrait d'un permis de conduire suite à une condamnation à une peine en raison d'infractions routières, est compatible avec la CEDH, a déjà fait l'objet d'un examen aussi bien par la Cour EDH que par les juridictions suédoises. À cet égard, l'affaire Nilsson c. Suède précitée, ainsi que l'arrêt de la Cour suprême du 9 juillet 2015 dans l'affaire Ö 1266-14 (NJA 2015 p. 587), et de la Cour suprême administrative du 11 décembre 2014 dans l'affaire 1833-14 (HFD 2014 ref. 80) méritent d'être mentionnés dans la présente contribution.
93. Dans son arrêt dans l'affaire HFD 2014 ref. 80 précitée, la Cour suprême administrative a examiné ladite compatibilité à l'aune des affaires Nilsson c. Suède et Lucky Dev c. Suède précitées, ainsi que l'affaire Nykänen c. Finlande,⁸³ point 51, et a constaté que, certes, à l'instar de ladite affaire Nilsson c. Suède, le retrait d'un permis de conduire constitue une peine pénale. Cependant, comme ledit système ne comporterait pas deux procédures pénales différentes, la Cour suprême administrative n'a pas estimé que ledit retrait en combinaison avec une peine pénale, même prononcée après le retrait en question, tombe sous l'application de l'article 4 du protocole n° 7 à la CEDH.
94. Dans son arrêt dans l'affaire NJA 2015 p. 587 précitée, la Cour suprême a fait référence à la jurisprudence récente de la Cour CEDH, à savoir les affaires Häkkä c. Finlande,⁸⁴ points 49 et 50, Nykänen c. Finlande, précitée, points 50 et 51, et Glantz c. Finlande,⁸⁵ points 60 et 61, ainsi qu'à l'affaire Lucky Dev c. Suède précitée, points 61 et 62. La Cour suprême a constaté qu'il ressort clairement de ces affaires que le régime suédois du retrait de permis de conduire suite à une condamnation pénale pour une infraction routière n'enfreint pas l'article 4 du protocole n° 7 à la CEDH. Peu importe à cet égard que la rétraction a été décidée avant ou après le jugement pénal acquis force de chose jugée.

⁸² Dans l'affaire NJA 2014 p. 377, l'assujetti avait omis de comptabiliser et de déclarer ses revenus, raison pour laquelle il avait fait l'objet d'une sanction pénale au motif de sa comptabilité présentant des lacunes, ainsi que d'une sanction administrative fiscale suite à une imposition d'office en raison de déclarations manquantes.

⁸³ Cour EDH, arrêt du 20 mai 2014, Nykänen c. Finlande (requête n° 11828/11).

⁸⁴ Cour EDH, arrêt du 20 mai 2014, Häkkä c. Finlande (requête n° 758/11).

⁸⁵ Cour EDH, arrêt du 20 mai 2014, Glantz c. Finlande (requête n° 37394/11).

95. Ensuite, la Cour suprême a examiné les affaires NJA 2013 p. 502 et HFD 2013 ref. 71 précitées, pour conclure que le revirement de la jurisprudence établi dans les arrêts rendus dans ces affaires ne changent en rien son approche concernant la compatibilité du droit suédois avec l'article 4 du protocole n° 7 à la CEDH en ce qui concerne le retrait du permis en question, qui, dès lors, n'empêche pas une poursuite pénale pour l'infraction routière ayant conduit à ladite retraite.

C. RETRAIT D'UNE AUTORISATION DE DÉTENTION D'ARME

96. Dans un arrêt prononcé le 28 mai 2015 dans l'affaire 1161-14 (HFD 2015 ref. 20), la Cour suprême administrative suédoise a examiné une sanction administrative sous forme d'un retrait d'une autorisation de détention d'arme d'une personne qui avait été condamnée à une peine pour avoir blessé physiquement ses enfants. Le jugement pénal avait acquis force de la chose jugée lorsque la police avait décidé de retirer ladite autorisation.⁸⁶

97. Dans ce cadre, la Cour suprême administrative a pris position en ce qui concerne la compatibilité de la législation suédoise avec l'article 4 du protocole n° 7 à la CEDH, ainsi qu'avec l'article 50 de la Charte.

98. La Cour suprême a d'abord fait référence à la directive 91/477/CEE du Conseil,⁸⁷ et plus particulièrement à son article 5 en constatant que les États membres sont habilités à retirer l'autorisation en question si le détenteur a commis une infraction avec violence.

99. Ensuite la Cour suprême administrative a abordé l'interdiction de doubles peines prévue par la CEDH et par la Charte. Après avoir étudié la jurisprudence de la Cour EDH⁸⁸ et sa propre jurisprudence, ladite juridiction a jugé que le retrait de l'autorisation en question n'était pas susceptible d'être qualifié de peine. Dès lors, ni l'article 4 du protocole n° 7 à la CEDH, ni l'article 50 de la Charte n'étaient applicables en l'espèce.

III. CONCLUSION

100. Le droit suédois en matière de sanctions administratives et pénales a fait l'objet de plusieurs études par le législateur suédois, et également d'examen par les juridictions pénales et administratives suédoises ainsi que par la Cour EDH et par la

⁸⁶ En vertu du chapitre 6, article 1 de la vapenlagen (1996:67) [loi (1996:67) sur les armes], une autorisation de détention d'arme doit être retirée par la police notamment dans les cas où il s'avère qu'il serait déraisonnable de permettre à la personne ayant ladite autorisation de détenir une arme à feu, ou s'il existe d'autres motifs pertinents pour retirer l'autorisation concernée.

⁸⁷ Directive (91/477/CEE) du Conseil du 18 juin 1991 relative au contrôle de l'acquisition et de la détention d'armes (JO L 256 p. 51).

⁸⁸ Plus précisément l'arrêt du 7 juillet 1989 dans l'affaire *Tre Traktörer Aktiebolag c. Suède* (requête n° 41265/98), et l'arrêt du 8 avril 2003 dans l'affaire *Manasson c. Suède* (requête n° 41265/98).

Cour de justice. Il convient de mentionner ici que la sanction administrative fiscale suédoise a été considérée comme constituant une sanction pénale au sens de la CEDH. La jurisprudence résultant des affaires devant lesdites juridictions a incité le législateur national à modifier le droit positif.

101. Ceci dit, malgré les modifications et les réformes réalisées par ledit législateur en ce qui concerne les sanctions fiscales, le droit suédois prévoit toujours deux sanctions, une sanction administrative fiscale et une sanction pénale fiscale. Celles-ci sont, normalement, infligées dans deux procédures différentes.
102. Toutefois, par précaution, le législateur avait déjà en 2003 prévu un système d'échange d'informations entre l'administration fiscale et le ministère public ainsi qu'une possibilité de prendre en compte une sanction déjà infligée lors de la fixation de l'autre sanction applicable.
103. Cependant, à partir du 1^{er} janvier 2016, un nouveau régime ainsi qu'une nouvelle loi sont entrés en vigueur. En vertu de cette réforme, le principe *ne bis in idem* interdit d'infliger des doubles sanctions dans deux procédures parallèles à une même personne pour les mêmes faits, à savoir la communication d'informations inexactes ou l'omission de fournir des informations nécessaires pour l'établissement d'une imposition correcte. À cet égard, le critère d'*idem* est défini selon les principes prévus à la CEDH. Ladite interdiction s'applique aussi bien à une procédure postérieure à une décision ayant acquis force de la chose jugée (*res judicata*), que lorsqu'une première procédure est toujours en cours (litispendance). Suite à cette nouvelle législation, la réglementation prévoyant la prise en compte d'une sanction déjà infligée lors du calcul de l'autre sanction a été abrogée.
104. Néanmoins, une possibilité d'infliger aussi bien une sanction administrative fiscale qu'une sanction pénale fiscale a été maintenue, dans la mesure où le juge pénal est habilité à appliquer les deux sanctions dans le cadre d'une seule et même procédure, respectant le principe de proportionnalité.
105. En ce qui concerne d'autres sanctions administratives que la sanction administrative fiscale, les juridictions suédoises n'ont pas estimé que lesdites sanctions, cumulées avec des sanctions pénales, infligées pour la même infraction que celle ayant conduit à la sanction administrative, enfreignent l'article 4 du protocole n° 7 à la CEDH.

[...]

JURISPRUDENCE DE LA COUR EUROPÉENNE DES DROITS DE L'HOMME

1. Le principe *ne bis in idem* trouve, depuis l'entrée en vigueur du Protocole n° 7¹ à la Convention de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales (ci-après la "CEDH") le 1^{er} novembre 1988, son expression directe dans l'article 4 dudit protocole, lequel dispose dans son paragraphe 1:

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

2. Le but de ce principe fondamental du droit pénal est clair - celui de prohiber la répétition des procédures pénales déjà clôturées et ainsi de garantir la sécurité juridique de l'individu en le protégeant contre l'incertitude d'être soumis à une double poursuite, un double jugement ou une double condamnation². S'il est vrai que, dans le contexte de la CEDH, l'application de ce principe ne pose pas souvent de problème dans les situations où plusieurs infractions pénales *stricto sensu* sont en jeu³, il en est autrement lorsque le même comportement tombe sous le coup de plusieurs dispositions conduisant à l'engagement de procédures distinctes, pénale et administrative. Tel est notamment le cas en matière de lutte contre la fraude fiscale. Ces procédures relevant de régimes juridiques distincts et poursuivant souvent des buts différents, il est particulièrement difficile de définir les notions de *bis* et d'*idem*, lesquelles, pour autant, sont cruciales pour délimiter la portée du principe.
3. En effet, lorsque la Cour européenne des droits de l'Homme (ci-après la "Cour EDH") est appelée à statuer sur le respect du principe *ne bis in idem*, elle examine si quatre conditions sont réunies, à savoir si les procédures revêtent un caractère pénal au sens de la CEDH (1), si les infractions à l'origine des poursuites sont les mêmes (notion d'*idem*) (2), si au moins l'une des deux procédures a fait l'objet d'une

¹ Trois États membres n'ont pas ratifié le Protocole n° 7 (l'Allemagne, les Pays-Bas; le Royaume-Uni ne l'a même pas signé) et, l'un d'entre eux (l'Allemagne), ainsi que quatre des États l'ayant ratifié (l'Autriche, la France, l'Italie et le Portugal), ont émis des réserves ou des déclarations interprétatives visant à limiter l'application dudit article aux infractions ou procédures qualifiées de "pénales" au sens du droit interne. Toutefois, les réserves formulées par l'Autriche et l'Italie ont été jugées invalides par la Cour EDH en ce qu'elles ne respectaient pas l'ex-article 64, paragraphe 2, de la CEDH (devenu l'article 57, paragraphe 2, de la CEDH), qui exige un bref exposé de la loi dont la non-conformité avec une disposition de la CEDH est à l'origine de la réserve ou de la déclaration (voir respectivement les arrêts *Gradinger c. Autriche*, 23 octobre 1995, paragraphe 51, série A n° 328-C et *Grande Stevens et autres c. Italie*, 4 mars 2014, nos 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18668/10 et 18698/10, paragraphes 204 à 211). À cet égard, il peut être relevé que la réserve française est formulée dans des termes très similaires à celle italienne.

² Voir les arrêts *Nikitine c. Russie*, 15 décembre 2004, n° 50178/99, paragraphe 35, CEDH 2004-VIII, *Sergueï Zolotoukhine c. Russie* [GC], 10 février 2009, n° 14939/03, paragraphe 110, et *Ruotsalainen c. Finlande*, 16 juin 2009, n° 13079/03, paragraphe 41.

³ Il s'agit des infractions définies par la législation pénale de l'État concerné, dans la mesure où elles sont, dans le cas de leur concours, jugées et punies par le juge pénal dans le cadre d'une, et d'une seule, procédure.

décision définitive (3) et s'il y a eu une répétition des poursuites (notion de *bis*) (4). À cet égard, il convient dès à présent de préciser que la jurisprudence de la Cour EDH a connu plusieurs évolutions marquantes ces dernières années, tant en ce qui concerne la notion d'*idem*, avec l'arrêt *Zolotoukhine c. Russie* en février 2009, qu'en ce qui concerne la notion de *bis*, avec l'arrêt *A et B c. Norvège*⁴ en novembre 2016. Ce dernier arrêt est également intéressant en ce qu'il réalise une synthèse, la Cour EDH ayant saisi, comme elle le souligne elle-même, l'occasion de "passer en revue sa jurisprudence pertinente pour l'interprétation et l'application du principe *ne bis in idem*"⁵.

I. DÉTERMINATION DU CARACTÈRE PÉNAL DES PROCÉDURES

4. La Cour EDH a maintes fois affirmé que le caractère pénal doit s'apprécier de manière autonome dans la mesure où "la qualification juridique de la procédure interne ne saurait être le seul critère pertinent pour l'applicabilité du principe *non bis in idem* au regard de l'article 4, paragraphe 1, du Protocole n° 7."⁶
5. Afin de déterminer si les procédures en question peuvent être regardées comme "pénales" sur le terrain de l'article 4 du Protocole n° 7, la Cour EDH s'appuie sur les principes généraux qu'elle a dégagés, de longue date, sur le terrain des articles 6⁷ et 7 de la CEDH et qui concernent respectivement les notions d'"accusation en matière pénale" et de "peine"⁸. En effet, depuis son arrêt *Engel et autres*⁹, la Cour EDH conclut à l'existence d'une accusation en matière pénale en se basant sur trois critères, connus dès lors comme les "critères Engel": (1) la qualification juridique de l'infraction en droit interne, (2) la nature de l'infraction et (3) le degré de sévérité de la sanction que la personne concernée risque d'encourir. Si les deuxième et troisième critères sont alternatifs¹⁰, cela n'empêche pas la Cour EDH d'adopter une approche cumulative lorsque l'analyse séparée de chaque critère ne permet pas

⁴ Arrêt *A et B c. Norvège* [GC], 15 novembre 2016, n^{os} 24130/11 et 29758/11.

⁵ Arrêt *A et B c. Norvège*, précité, paragraphe 101.

⁶ Voir, notamment, les arrêts *Sergueï Zolotoukhine c. Russie*, précité, paragraphe 52 ou *Ruotsalainen c. Finlande*, précité, paragraphes 42 et 45.

⁷ En effet, le principe *ne bis in idem* concerne principalement les garanties procédurales, qui sont l'objet de l'article 6 de la CEDH.

⁸ Voir, notamment, les décisions *Manasson c. Suède*, 8 avril 2003, n° 41265/98, *Rosenquist c. Suède*, 14 septembre 2004, n° 60619/00, *Storbråten c. Norvège*, 1^{er} février 2007, n° 12277/04, et *Haarvig c. Norvège*, 11 décembre 2007, n° 11187/05.

⁹ Arrêt *Engel et autres c. Pays-Bas*, 8 juin 1976, paragraphe 82 série A n° 22.

¹⁰ Voir l'arrêt *Jussila c. Finlande* [GC], n° 73053/01, paragraphes 30 et 31, CEDH 2006.

d'aboutir à une conclusion claire quant à l'existence d'une accusation en matière pénale¹¹.

6. Ainsi, le point de départ de l'examen de la Cour EDH est le classement de la mesure dans le droit interne parmi les mesures pénales. Si, cependant, tel n'est pas le cas, le premier critère n'ayant qu'une valeur formelle et relative, la Cour EDH poursuit et examine la réalité substantielle de la procédure en question à travers les deuxième et troisième critères. Le deuxième critère, qui est considéré comme le plus important, détermine si la sanction en cause relève de la matière pénale dans sa nature par référence, d'une part, au caractère général de la norme appliquée et, d'autre part, au caractère essentiellement dissuasif et à la sévérité de la mesure prise. Le dernier des critères repose sur la sanction maximale possible prévue par la loi applicable.
7. Jusqu'en 2009, subsistait un doute sur le point de savoir si seuls ces trois critères permettaient de déterminer si les procédures en cause revêtaient un caractère pénal. En effet, dans certaines affaires, la Cour EDH s'était fondée sur un groupe plus large et non exhaustif de critères¹². Toutefois dans l'arrêt *Sergueï Zolotoukhine c. Russie*, puis de façon très explicite dans des arrêts postérieurs¹³, la Cour EDH a réaffirmé la pertinence des critères Engel et a choisi de les retenir comme l'unique modèle à suivre. Elle a notamment souligné qu'il était préférable, dans un souci de cohérence de l'interprétation de la CEDH, que l'applicabilité du principe *ne bis in idem* ne soit régie que par ces trois critères précis¹⁴.
8. En ce qui concerne spécifiquement le contentieux fiscal, en appliquant les critères Engel, que ce soit pour les besoins de l'article 6 de la CEDH ou de l'article 4 du Protocole n° 7, la Cour EDH a identifié comme étant de nature pénale des procédures à l'issue desquelles des sanctions fiscales ont été infligées, lesdites procédures pouvant ne pas être classifiées comme pénales en droit interne¹⁵. Ainsi,

¹¹ Voir, notamment, les arrêts *Sergueï Zolotoukhine c. Russie*, précité, paragraphe 53, *Grande Stevens et autres c. Italie*, précité, paragraphe 94, et *Kapetanios et autres c. Grèce*, 30 avril 2015, n°s 3453/12, 42941/12 et 9028/13, paragraphe 52, et *Sismanidis et Sitaridis c. Grèce*, 9 juin 2016, n°s 66602/09 et 71879/12, paragraphe 31.

¹² Voir, par exemple, l'arrêt *Bendenoun c. France*, 24 février 1994, série A n° 284 ou, plus récemment, la décision *Storbråten c. Norvège*, précitée. Dans l'arrêt *Bendenoun c. France*, où étaient en cause des amendes fiscales et des majorations d'impôt pour fraude fiscale, la Cour EDH a conclu à l'applicabilité du volet pénal de l'article 6 de la CEDH, sans se référer aux critères Engel et en se basant sur quatre éléments pertinents. Elle a également ajouté qu'aucun de ces facteurs n'était décisif à lui seul, mais qu'ils conféraient un caractère pénal à la procédure fiscale dans leur ensemble. Pour plus de détails, voir également Ayrault, L., "Sanction fiscale - Définition et régime juridique", *Juris-Classeur Procédures fiscales*, Fasc. 385, 1^{er} septembre 2010, n° 20 à 29.

¹³ Arrêts *Ruotsalainen c. Finlande*, précité, paragraphe 48 et *A et B c. Norvège*, précité, paragraphe 107.

¹⁴ Arrêt *A et B c. Norvège*, précité, paragraphe 107.

¹⁵ Voir, par exemple, arrêt *Ruotsalainen c. Finlande*, précité, paragraphe 45.

la Cour EDH a jugé que sont notamment de nature pénale des procédures de redressement fiscal, où était en cause des majorations d'impôt¹⁶, et des procédures pour soustraction d'impôt, ou en recouvrement de l'impôt impayé, ayant abouti à une amende¹⁷. La Cour EDH a particulièrement retenu que les sanctions en cause étaient fondées sur des dispositions juridiques générales applicables à l'ensemble des contribuables et non à un groupe donné doté d'un statut particulier et qu'elles ne tendaient pas à la réparation pécuniaire d'un préjudice, mais avaient un caractère essentiellement punitif et dissuasif. Elle a également noté qu'une faible importance du montant de la sanction n'était pas à elle seule, d'exclure la qualification de la mesure prise¹⁸.

9. En revanche, n'ont une connotation pénale ni les procédures de redressement fiscal visant purement un recouvrement de l'intégralité de l'impôt (sans que ce redressement soit assorti d'une majoration quelconque)¹⁹, ni les procédures relatives à des intérêts de retard²⁰, même si ces derniers sont d'un montant élevé²¹.
10. Cependant, la ligne entre les procédures visant la pure réparation pécuniaire et celles de caractère punitif et dissuasif est fine. Dans l'affaire *Ruotsalainen*, le requérant a été condamné pour avoir utilisé un carburant moins lourdement taxé que le diesel sans avoir acquitté de supplément de taxe, d'abord, à une amende pour contravention fiscale et, ensuite, au paiement d'un arriéré de taxe sur les carburants²². L'argument du gouvernement finlandais, selon lequel la procédure fiscale ultérieure ne revêtait qu'un simple caractère compensatoire en ce qu'elle visait à réparer la perte de recettes de taxe sur les carburants n'a pas été retenu. La Cour EDH a notamment pris

¹⁶ Voir les arrêts *Jussila c. Finlande*, précité, paragraphes 37 et 38 (majoration de 10% des droits dus), et *Paykar Yev Haghtanak Ltd c. Arménie*, n° 21638/03, paragraphe 48, 20 décembre 2007 (majoration allant de 5 à 43% des droits dus).

Par ailleurs, la Cour EDH a notamment eu à connaître des majorations relevant du système suédois d'imposition (lois *Skattebrottslagen*, 1971:69, et *Taxeringslagen*, 1990:324), en question dans l'affaire de la Cour de justice *Åkerberg Fransson* (C-617/10). À cet égard, voir les arrêts *Västberga Taxi Aktiebolag et Vulic c. Suède*, n° 36985/97, 23 juillet 2002, paragraphes 79 et 80, et *Janosevic c. Suède*, 23 juillet 2002, n° 34619/97, paragraphes 68 et 69, CEDH 2002-VII, *Lucky Dev c. Suède*, 27 novembre 2014, n° 7356/10.

¹⁷ Voir les arrêts *A.P., M.P. et T.P. c. Suisse*, 29 août 1997, paragraphes 40 à 42, 1997-V, *J.B. c. Suisse*, n° 31827/96, paragraphes 46 à 48, CEDH 2001-III, *Paykar Yev Haghtanak Ltd c. Arménie*, précité, paragraphe 48, et *Oral c. Turquie* (n° 2), n° 18384/04, paragraphes 23 à 26, 25 novembre 2008.

¹⁸ Voir, notamment, l'arrêt *Jussila c. Finlande*, précité, paragraphes 35 et 38.

¹⁹ Voir la décision *Finkelberg c. Lettonie* (déc.), n° 55091/00, 18 octobre 2001.

²⁰ Voir la décision *Mieg de Boofzheim c. France* (déc.), n° 52938/99, CEDH 2002-X.

²¹ Voir la décision *Sté d'édition des artistes peignant de la bouche et du pied c. France*, n° 29998/96, décision de la Commission du 26 février 1997, non publiée.

²² L'arrêt, qui n'est disponible qu'en version anglaise, utilise le terme "*fuel fee debit*".

en compte le fait que l'arriéré réclamé correspondait au triple de la taxe due, ce qui, à ses yeux, donnait à la procédure un but punitif et dissuasif²³.

11. Une dernière précision s'impose concernant le sens autonome du terme "pénal". Les déclarations relatives à l'article 4 faites par la France et le Portugal lors de la ratification du Protocole n° 7²⁴ limitent l'application dudit article aux procédures pénales qu'elles désignent et, ainsi, elles sont susceptibles d'éviter que les sanctions infligées à l'issue des procédures administratives entrent dans le champ de l'article 4 du protocole n° 7²⁵. Toutefois, la Cour EDH n'a pas à soulever d'office l'existence d'une telle réserve si le gouvernement national n'en excipe pas dans l'affaire en cause²⁶.

II. DÉTERMINATION DE L'IDENTITÉ DES INFRACTIONS (NOTION D'*IDEM*)

12. Nul ne doute que l'identité des infractions suppose qu'il y ait une seule et même personne contre laquelle les deux procédures sont dirigées²⁷. Le point, sur lequel apparaissent jusqu'à récemment les divergences, était de savoir s'il suffisait que les deux procédures portent sur le même comportement fautif ("*idem factum*"), indépendamment de sa qualification juridique ("*idem légal*" ou "*idem crimen*").
13. Avant l'arrêt *Zolotoukhine c. Russie*, il semble que la Cour EDH était davantage d'avis contraire. Ainsi, en matière de contentieux fiscal, elle avait pu conclure à la non-violation du principe, malgré l'identité des faits reprochés, en relevant que les infractions en cause devant les administrations fiscales n'avaient pas les mêmes éléments essentiels que celles en cause dans les procédures pénales²⁸, ou qu'il s'agissait d'un concours idéal des qualifications où un fait pénal était constitutif de deux infractions distinctes²⁹. La jurisprudence apparaissait toutefois peu lisible et

²³ Voir le paragraphe 46 de l'arrêt.

²⁴ Voir note 1.

²⁵ À titre d'exemple, voir Ayrault, L., *op.cit.*, n° 82, concernant la réserve française, qui limite l'application de l'article 4 du Protocole n° 7 aux "seules les infractions relevant en droit français de la compétence des tribunaux statuant en matière pénale".

²⁶ Voir arrêt *Göktan c. France*, 2 octobre 2002, n° 33402/96, paragraphe 51.

²⁷ Voir la décision *Isaksen c. Norvège*, 2 octobre 2003, n° 13596/02.

²⁸ Comme par exemple l'intention délictueuse du contrevenant (voir la décision *Ponsetti et Chesnel c. France*, 14 septembre 1999, n° 36855/97 et 41731/98) ou le fait que le requérant s'est appuyé sur de fausses informations contenues dans les livres en soumettant ses déclarations d'impôt (voir la décision *Rosenquist c. Suède*, précitée).

²⁹ Voir l'arrêt *Göktan c. France*, précité.

casuistique dans la mesure où la Cour EDH suivait trois approches différentes dans la définition de la notion d'*idem*³⁰.

14. Dans l'arrêt *Zolotoukhine c. Russie*, la Cour EDH a pris acte que cette diversité des approches était source d'une insécurité juridique et a harmonisé l'interprétation de la notion de "même infraction" en optant pour l'approche la plus favorable à l'auteur de l'infraction, à savoir une approche axée sur l'identité des faits³¹. Ainsi, en l'espèce, la Cour EDH a considéré que les faits des deux infractions étaient en substance les mêmes et elle a souligné que cela représentait le seul point de comparaison.³²
15. Depuis³³, la Cour EDH semble donc limiter son examen aux faits à l'origine des deux procédures pour voir s'ils sont identiques ou en substance les mêmes ou, en d'autres termes, s'il s'agit d'"un ensemble de circonstances factuelles concrètes impliquant le même contrevenant et indissociablement liées entre elles dans le temps et dans l'espace"³⁴. D'autres éléments ne sont plus pris en compte, comme dans l'affaire *Ruotsalainen*, où était en cause un cumul de sanctions fiscales et pénales et dans laquelle la Cour a noté que les faits reprochés au requérant dans les deux procédures étaient en substance les mêmes malgré l'exigence de l'intention pour la condamnation à une amende dans la procédure pénale (alors que l'intention du requérant était sans importance dans la procédure fiscale)³⁵.

³⁰ La première approche se fonde sur le même comportement de la personne intéressée, c'est-à-dire les mêmes faits, en cause dans les deux procédures. La deuxième, en revanche, reconnaît que le même comportement peut être constitutif de plusieurs infractions distinctes ou, en d'autres termes, qu'il peut y avoir un concours idéal d'infractions. Enfin, pour concilier les deux approches précédentes, la Cour EDH a apporté la troisième approche dite des "éléments essentiels", d'après laquelle seules les doubles poursuites pour les infractions ayant les mêmes éléments essentiels méconnaissent le principe *ne bis in idem*. Or, si les deux infractions ne se recoupent que légèrement, le dédoublement des poursuites peut être envisageable. Pour plus d'informations, voir Karakosta, Ch., "*Ne bis in idem*: Une jurisprudence peu lisible pour un droit intangible", Rev. trim. dr. h., 73/2008, p. 25 et suiv.

³¹ Voir les paragraphes 78 à 84 de l'arrêt.

³² Voir les paragraphes 85 à 97 de l'arrêt.

³³ Voir, entre autres, les arrêts *Ruotsalainen c. Finlande*, précité, *Maresti c. Croatie*, 25 juin 2009, n° 55759/07, *Tsonyo Tsonev c. Bulgarie*, 1^{er} octobre 2009, n° 33726/03, *Glantz c. Finlande*, 20 mai 2014, n° 37394/11, paragraphes 53 et 54, *Nykänen c. Finlande*, 20 mai 2014, n° 11828/11, paragraphes 42 et 43, *Grande Stevens et autres c. Italie*, précité, paragraphes 219 à 228, *Lucky Dev c. Suède*, précité, paragraphes 52 à 55, et *Rinas c. Finlande*, 27 janvier 2015, n° 17039/13, paragraphes 44 et 45.

³⁴ Voir l'arrêt *Sergueï Zolotoukhine c. Russie*, précité, paragraphe 84.

³⁵ Voir l'arrêt *Ruotsalainen c. Finlande*, précité, paragraphe 56.

III. EXISTENCE D'UNE DÉCISION DEVENUE DÉFINITIVE

16. L'article 4 du Protocole n° 7 a pour objet de prohiber la répétition de procédures pénales "définitivement clôturées". Ainsi, le principe *ne bis in idem* ne trouve pas à s'appliquer dans les situations où une décision définitive n'a pas encore été prise ou, au contraire, où une nouvelle procédure n'a pas encore été ouverte³⁶. En effet, selon la jurisprudence établie³⁷, ainsi que selon le rapport explicatif au Protocole n° 7, rapport qui se réfère lui-même à la Convention européenne sur la valeur internationale des jugements répressifs, "une décision est définitive si elle est, selon l'expression consacrée, passée en force de chose jugée. Tel est le cas lorsqu'elle est irrévocable, c'est-à-dire lorsqu'elle n'est pas susceptible de voies de recours ordinaires³⁸, ou que les parties ont épuisé ces voies ou laissé passer les délais sans les exercer". À la différence du terme "pénal", le terme "définitif" ne revêt pas un sens autonome - la décision acquiert la "force de la chose jugée" seulement par référence au droit national³⁹.
17. Il convient de souligner que, dans le cadre d'une combinaison d'une procédure pénale et d'une procédure administrative dont on peut considérer qu'elles forment une solution juridique intégrée (voir *infra* - "IV. Répétition des procédures"), pour la Cour EDH, la question du caractère définitif ou non d'une décision ne se pose pas. De plus, à ses yeux, la circonstance que la première procédure a été clôturée de manière "définitive" avant la seconde n'a aucune incidence sur l'examen de l'articulation des deux procédures, aux fins de déterminer s'il existe entre elles un lien matériel et temporel suffisant⁴⁰.

IV. RÉPÉTITION DES PROCÉDURES (NOTION DE *BIS*)

18. La Cour EDH a rappelé à plusieurs reprises que l'article 4 du Protocole n° 7 renferme trois garanties distinctes et dispose que nul (1) ne peut être poursuivi, (2) jugé ou (3) puni deux fois pour les mêmes faits. Ainsi, il ne vise pas seulement le cas d'une double condamnation, mais aussi celui des doubles poursuites, et s'applique donc, même si l'individu concerné n'a fait l'objet que de simples

³⁶ Voir les arrêts *Gradinger c. Autriche*, précité, paragraphe 55, ou *Maresti c. Croatie*, précité, paragraphe 83.

³⁷ Voir, par exemple, les arrêts *Nikitine c. Russie*, précité, paragraphe 37 ou *Sergueï Zolotoukhine c. Russie*, précité, paragraphe 107.

³⁸ Les recours extraordinaires, tels qu'une demande de réouverture de la procédure ou une demande de prorogation d'un délai expiré, ne sont pas pris en compte lorsqu'il s'agit de déterminer si la procédure a été définitivement clôturée. Voir, à cet égard, l'arrêt *Nikitine c. Russie*, précité. Ils tombent sous le coup du second paragraphe de l'article 4 du Protocole n° 7 qui prévoit que le principe *ne bis in idem* n'empêche pas la réouverture du procès sous certaines conditions.

³⁹ Voir la décision *Storbråten c. Norvège*, 1^{er} février 2007, n° 12277/04.

⁴⁰ Arrêt *A. et B. c. Norvège*, précité, paragraphes 126 et 142.

poursuites n'ayant pas abouti à une condamnation⁴¹. À cet égard, il est sans importance que la procédure administrative précède ou suive la procédure pénale⁴², que la première sanction soit déduite à l'issue de la seconde procédure⁴³, que la personne concernée ait été relaxée à la fin de la seconde procédure⁴⁴, ou même acquittée à l'issue de la première procédure⁴⁵.

19. Toutefois, dans deux hypothèses distinctes, la Cour EDH admet que l'engagement de poursuites différentes, ou l'imposition de sanctions différentes, pour le même comportement, par des autorités différentes et nonobstant l'existence d'une décision définitive, est permise, dans une certaine mesure, au titre de l'article 4 du Protocole n° 7.
20. La première hypothèse concerne le critère de l'intention des poursuites de la part des autorités compétentes et constitue une véritable exception, bien qu'elle soit discutable selon certains auteurs⁴⁶. En effet, la Cour EDH conclut à la non-violation de l'article 4 du Protocole n° 7 si la seconde poursuite est engagée par méprise, c'est-à-dire sans savoir que la personne a déjà fait l'objet d'une décision définitive pour les mêmes faits, pour autant qu'il soit mis fin à la poursuite dès que le vice est reconnu. En sens inverse, seules les nouvelles poursuites, introduites volontairement et en pleine connaissance de la répétition par les autorités, méconnaissent le principe *ne bis in idem*⁴⁷.
21. La seconde hypothèse concerne les procédures administratives et pénales, dites mixtes ou parallèles, que la Cour EDH considère, sous certaines conditions, comme compatibles avec le principe *ne bis in idem*.

⁴¹ Voir, notamment, les arrêts *Franz Fischer c. Autriche*, 29 mai 2001, n° 37950/97, paragraphe 29, *Nikitine c. Russie*, précité, paragraphe 36, *Sergueï Zolotoukhine c. Russie*, précité, paragraphe 110, et *Lucky Dev c. Suède*, précité, paragraphe 58.

⁴² Voir l'arrêt *Franz Fischer c. Autriche*, 29 mai 2001, n° 37950/97, paragraphe 29.

⁴³ Voir l'arrêt *Maresti c. Croatie*, précité, paragraphe 65. En l'espèce, le requérant a, d'abord, été condamné à une peine d'emprisonnement de 40 jours pour une contravention mineure ne relevant pas du droit pénal ("*minor offences*") et, puis, dans la procédure pénale, à une peine d'emprisonnement d'un an, de laquelle était déduite la peine antérieure.

⁴⁴ Voir les arrêts *Sergueï Zolotoukhine c. Russie*, précité, paragraphe 111, et *Tsonyo Tsonev c. Bulgarie*, précité, paragraphe 55.

⁴⁵ Les juridictions administratives qui avaient imposé des majorations d'impôts ou des amendes administratives n'avaient pas pris en considération l'acquittement définitif des requérants dans des procédures pénales parallèles (arrêt *Lucky Dev c. Suède*, précité, *Kapetanos et autres c. Grèce*, précité, requêtes n°s 3453/12 et 42941/12, *Sismanidis et Sitaridis c. Grèce*, précité, requête n° 66602/09) ou subséquentes (*Kapetanos et autres c. Grèce*, n° 9029/13, *Sismanidis et Sitaridis c. Grèce*, précité, requête, n° 71879/12) ayant pourtant pour objet le même acte.

⁴⁶ Mock, H., "*Ne bis in idem*: Strasbourg tranche en faveur de l'identité des faits", *Rev. trim. dr. h.*, 79/2009, p. 867 et suiv., et Karakosta, Ch., *op.cit.*, p. 45 et suiv.

⁴⁷ Voir les décisions *Zigarella c. Italie*, 3 décembre 2002, n° 48154/99, et *Falkner c. Autriche*, 30 septembre 2004, n° 6072/02, et les arrêts *Sergueï Zolotoukhine c. Russie*, précité, et *Maresti c. Croatie*, précité.

22. Il convient de relever que, avant l'arrêt de Grande Chambre *A et B c. Norvège*, la Cour EDH ne semble avoir conclu à la non-violation de l'article 4 du Protocole n° 7, malgré l'existence d'un cumul de sanctions pénales et administratives, que dans quelques affaires relatives à des infractions routières. Ces solutions ont été fondées sur l'existence de procédures parallèles⁴⁸ ou reliées par un lien matériel et temporel suffisamment étroit⁴⁹, ce dernier critère ayant ainsi été introduit, pour la première fois, dans la décision *Nilsson c. Suède* en 2005.
23. Dans l'arrêt *A et B c. Norvège*, après avoir fait un bilan de sa jurisprudence en matière de procédures mixtes⁵⁰, la Cour EDH a affirmé, de façon générale cette fois, que l'article 4 du Protocole n° 7 ne "[bannissait] [...] pas les systèmes juridiques qui traitent de manière 'intégrée' le méfait néfaste pour la société en question, notamment en réprimant celui-ci dans le cadre de phase parallèle menées par des autorités différentes à des fins différentes"⁵¹. Ainsi, elle a conclu que, dès lors qu'il existe un "lien matériel et temporel suffisamment étroit" entre deux procédures, il est artificiel d'y voir une répétition des poursuites à proprement parler car il s'agit plutôt d'une combinaison de procédures, dont on peut considérer qu'elles forment un tout intégré et cohérent⁵².
24. En l'espèce, les requérants estimaient avoir été poursuivis et sanctionnés deux fois pour la même infraction, puisque, pour avoir omis de procéder à certaines déclarations fiscales, ils avaient fait l'objet, dans un premier temps, d'un redressement fiscal assorti d'une majoration d'impôt au taux ordinaire de 30%, puis, dans un second temps, d'une condamnation pénale (emprisonnement). Après avoir analysé l'existence du lien matériel et temporel entre les deux procédures, selon le cadre qu'elle avait fixé au préalable, la Cour EDH a conclu à la non-violation de l'article 4 du Protocole n° 7.

⁴⁸ Décision *RT c. Suisse*, 30 mai 2000, n° 31982/96.

⁴⁹ Décision *Nilsson c. Suède*, 13 décembre 2005, n° 73661/01, et arrêt *Boman c. Finlande*, 17 février 2015, n° 41604/11.

⁵⁰ Voir les paragraphes 112 à 116 de l'arrêt.

La Cour EDH a ainsi classé sa jurisprudence en quatre catégories. La première catégorie contient les affaires relatives à des infractions routières précitées, dans lesquelles un cumul des sanctions a été validé. La deuxième catégorie contient des affaires, combinant majoration d'impôt dans une procédure administrative, et poursuites, condamnations et sanctions pour fraude fiscale dans une procédure pénale, dans lesquelles la Cour EDH a fait référence au critère du lien matériel et temporel suffisamment étroit tout en estimant qu'il n'était pas rempli en l'espèce (arrêts *Glantz c. Finlande*, précité, *Nykänen c. Finlande*, précité, *Lucky Dev c. Finlande*, précité, *Rinas c. Finlande*, précité, *Österlund c. Finlande*, 10 mai 2015, n° 53197/13). Les troisième et quatrième catégories ne sont pas placées sur le terrain de cette référence à un lien matériel et temporel suffisamment étroit, alors même que les procédures avaient été conduites en parallèle pendant un certain temps (arrêt *Grande Stevens et autres c. Italie*, précité). Voir également arrêts *Kapetanios et autres c. Grèce*, précité, et *Sismanidis et Sitaridis c. Grèce*, précité.

⁵¹ Arrêt *A et B c. Norvège*, précité, paragraphe 122.

⁵² Arrêt *A et B c. Norvège*, précité, paragraphes 112 et 126.

25. En ce qui concerne le cadre d'analyse fixé par la Cour EDH, s'agissant de l'identification du lien dans sa dimension temporelle⁵³, plus il est ténu, plus il faudra que l'État explique et justifie les lenteurs dont il pourrait être responsable dans la conduite des procédures. Toutefois, la Cour EDH a indiqué qu'il n'est pas nécessaire que les deux procédures soient menées simultanément du début à la fin.
26. S'agissant de l'identification du lien dans sa dimension matérielle, la Cour EDH a été plus précise sur les éléments pertinents à prendre en considération⁵⁴. En premier lieu, elle a insisté sur l'examen de la complémentarité des buts visés par les procédures et sur le point de savoir si ces dernières ont trait à des aspects différents du comportement réprimé. À cet égard, la Cour EDH a invité à analyser dans quelle mesure la procédure administrative présente les caractéristiques d'une procédure pénale ordinaire. Ainsi, des procédures mixtes satisferont plus vraisemblablement aux critères de complémentarité et de cohérence si les sanctions imposables dans la procédure non formellement qualifiée de "pénale" sont spécifiques au comportement en question et ne font pas partie du "noyau dur du droit pénal". En deuxième lieu, la Cour EDH, a souligné l'importance de la prévisibilité de la mixité des procédures pour la personne ayant adopté le comportement réprimé, aussi bien en droit qu'en pratique. En troisième lieu, elle a mis en avant l'interaction entre les différentes autorités compétentes dans la mise en œuvre des procédures, aux fins d'éviter les répétitions, en particulier en ce qui concerne le recueil et l'appréciation des éléments de preuves. En quatrième lieu, la Cour EDH a demandé de contrôler la proportionnalité du quantum global de toutes les peines, par exemple en vérifiant s'il a été tenu compte de la première sanction dans le cadre de la fixation de la seconde.
27. Par ailleurs, il est intéressant de souligner deux éléments que la Cour EDH a pris en considération pour parvenir à la solution élaborée dans le cadre de l'arrêt *A et B c. Norvège*.
28. D'une part, elle a relevé que, dans l'affaire *Åkerberg Fransson* (C-617/10), l'avocat général Cruz Villalón a observé que l'imposition de sanctions sur la base du droit administratif et du droit pénal, pour la même infraction, était une pratique très répandue dans les États membres, notamment en matière fiscale⁵⁵. À cet égard, il est également intéressant de noter que, dans son opinion séparée jointe à l'arrêt *A et B c. Norvège*, le juge Pinto de Albuquerque, au contraire, a salué la position prise par la Cour de justice dans l'arrêt *Åkerberg Fransson*. En effet, selon lui, la Cour de justice a spécifiquement rejeté le cumul des sanctions pénales et administratives de

⁵³ Voir le paragraphe 134 de l'arrêt.

⁵⁴ Voir les paragraphes 132 et 133 de l'arrêt.

⁵⁵ Arrêt *A et B c. Norvège*, précité, paragraphe 118.

nature pénale en ne suivant pas la position de l'avocat général sur ce point⁵⁶. Il déplore ainsi que, suite à l'arrêt *A et B c. Norvège*, "la collaboration progressive et mutuelle entre les deux cours européennes va de toute évidence être encore une fois profondément perturbée, Strasbourg allant dans la mauvaise direction quand Luxembourg prend la bonne" (paragraphe 80).

29. D'autre part, la Cour EDH paraît avoir été sensible au fait que six États soient intervenus dans l'affaire *A et B c. Norvège* pour exprimer des préoccupations sur sa jurisprudence antérieure qui rendait difficile le cumul des sanctions fiscales et pénales⁵⁷.

V. CONCLUSION

30. Dans le cas de cumul de sanctions fiscales et pénales, les difficultés de l'application du principe *ne bis in idem*, prévu à l'article 4 du Protocole n° 7 à la CEDH, sont dues, d'une part, à la spécificité de la matière fiscale considérée encore comme "le noyau dur des prérogatives de la puissance publique"⁵⁸ et, d'autre part, à des particularités des systèmes juridiques internes dans l'organisation de la répression.
31. Toutefois, la Cour EDH a dégagé dans sa jurisprudence des lignes directrices allant dans le sens de la protection effective de ce droit fondamental. Ainsi, en raison d'une interprétation large du terme "pénal", même les sanctions fiscales ou douanières sont susceptibles de tomber sous le coup de l'article 4 du Protocole n° 7. Par ailleurs, l'approche instaurée depuis l'arrêt *Sergueï Zolotoukhine c. Russie*, qui consiste à prendre en compte uniquement les faits pour conclure à l'identité des infractions (*idem factum*), et non plus ses éléments constitutifs (*idem légal ou crimen*), est favorable à l'auteur du comportement réprimé.
32. En revanche, en parallèle, la Cour EDH s'efforce également de préserver la liberté des États en termes de politique répressive. Dans son opinion séparée, jointe au récent arrêt *A et B c. Norvège*, le juge Pinto de Albuquerque, estime d'ailleurs que cet arrêt limite la portée de l'arrêt *Sergueï Zolotoukhine*, "la position ancienne et généreuse en matière d'*idem factum* [étant] significativement limitée par la nouvelle camisole proposée pour le *bis*" (paragraphe 79). En effet, avec l'arrêt *A et B c.*

⁵⁶ "En refusant la thèse de l'Avocat Général basée sur le principe de déduction, la Cour de Luxembourg a décidé, dans un remarquable mouvement de convergence avec la Cour de Strasbourg, que la combinaison de sanctions fiscales de nature pénale conformément aux critères *Engel* et de sanctions pénales constituerait une violation de l'article 50 de la Charte" (paragraphe 14). Le juge Pinto de Albuquerque estime que, "aux paragraphes 86 et 87 de ses conclusions, l'Avocat Général plaide pour une interprétation partiellement autonome de l'article 50 [de la charte des droits fondamentaux], arguant qu'il existait une tradition commune aux États membres opposée à la lecture [antérieure à l'arrêt *A et B c. Norvège*] de l'article 4 du Protocole n° 7 par la Cour de Strasbourg".

⁵⁷ Arrêt *A et B c. Norvège*, précité, paragraphe 119.

⁵⁸ Voir l'arrêt *Ferrazzini c. Italie* [GC], 12 juillet 2001, n° 44759/98, paragraphe 29, CEDH 2001-VII.

Norvège, la Cour EDH permet aux États membres d'opter pour des réponses juridiques complémentaires (pénales et administratives) face à certains comportements. Dès lors qu'il est établi que les procédures en cause, dites mixtes ou parallèles, sont unies par un lien matériel et temporel suffisamment étroit, elles ne sont pas analysées comme générant une répétition des poursuites contraire à l'article 4 du Protocole n° 7, mais comme formant un tout cohérent. Selon la Cour EDH, elles participent alors d'un système intégré, permettant de réprimer un méfait sous ses différents aspects de manière prévisible et proportionnée, sans causer d'injustice à l'intéressé.

[...]