



Le principe *non bis in idem* (droit à ne pas être jugé ou puni deux fois) n'a pas été violé par la conduite, à la suite d'une fraude fiscale, d'une procédure administrative et d'une procédure pénale, entraînant un cumul de peines

Dans son arrêt de **Grande Chambre**¹, rendu ce jour dans l'affaire **A et B c. Norvège** (requêtes n° 24130/11 et n° 29758/11), la Cour européenne des droits de l'homme dit, par seize voix contre une, qu'il y a eu :

Non-violation de l'article 4 du Protocole n° 7 (droit à ne pas être jugé ou puni deux fois) de la Convention européenne des droits de l'homme.

L'affaire concerne deux contribuables qui soutenaient avoir été poursuivis et sanctionnés administrativement et pénalement, soit deux fois, pour la même infraction.

La Cour conclut qu'elle n'a aucune raison de mettre en doute les motifs pour lesquels le législateur norvégien a choisi de réprimer, au moyen d'une procédure mixte intégrée, c'est-à-dire administrative et pénale, le comportement, préjudiciable à la société, consistant à ne pas payer ses impôts. Elle ne met pas en doute les motifs pour lesquels les autorités norvégiennes ont décidé de traiter séparément l'élément de fraude, plus grave et plus répréhensible socialement, dans le cadre d'une procédure pénale plutôt que dans celui d'une procédure administrative ordinaire.

La Cour considère que la conduite de procédures mixtes, avec une possibilité de cumul de différentes peines, était prévisible par les requérants qui, dès le début, n'étaient pas censé ignorer que les poursuites pénales s'ajoutant à une majoration d'impôt étaient de l'ordre du possible, voire du probable, compte tenu de leurs dossiers. La Cour observe que les procédures administrative et pénale ont été conduites en parallèle et qu'elles étaient imbriquées. Les faits établis dans le cadre d'une de ces procédures ont été repris dans l'autre et, en ce qui concerne la proportionnalité de la peine globale, la sanction pénale a tenu compte de la majoration d'impôt.

La Cour est convaincue que si des sanctions différentes ont été imposées par deux autorités différentes, lors de procédures différentes, il existait néanmoins entre celles-ci un lien matériel et temporel suffisamment étroit pour les considérer comme s'inscrivant dans le mécanisme de sanctions prévu par le droit norvégien.

Principaux faits

Les requérants, A et B, sont deux ressortissants norvégiens, nés en 1960 et en 1965 et résidant à Langhus (Norvège) et en Floride (Etats-Unis d'Amérique).

Les requérants détenaient avec M. E.K. la société Estora Investment Ltd. (« Estora ») immatriculée à Gibraltar. MM. T.F. et G.A. détenaient la société Strategic Investment AS (« Strategic ») immatriculée à Samoa et au Luxembourg. En juin 2001, Estora acquit 24 % et Strategic 46 % des actions de la société Wnet AS. En août 2001, toutes les actions furent vendues à Software Innovation AS, à un prix nettement plus élevé. Le requérant A transféra le montant du produit de la vente qui lui revenait à la société Banista Holding Ltd., immatriculée à Gibraltar, dont il était l'actionnaire unique.

¹ Les arrêts de Grande Chambre sont définitifs (article 44 de la Convention).

Tous les arrêts définitifs sont transmis au Comité des Ministres du Conseil de l'Europe qui en surveille l'exécution. Pour plus d'informations sur la procédure d'exécution, consulter le site internet : <http://www.coe.int/t/dghl/monitoring/execution>.

Les revenus tirés de ces transactions ainsi que d'autres, similaires, ne furent pas déclarés aux autorités fiscales norvégiennes, ce qui représentait au total environ 32 500 000 couronnes norvégiennes (NOK) soit environ 3 600 000 euros (EUR) d'impôts impayés. En 2005, le fisc entama un contrôle fiscal. Le 25 octobre 2007, il déposa une plainte pénale contre T.F. au sujet d'éléments qui conduisirent ultérieurement à l'inculpation de plusieurs personnes parmi lesquelles les requérants A et B pour fraude fiscale aggravée. Ces personnes furent par la suite poursuivies, reconnues coupables et condamnées à des peines de prison pour fraude fiscale en matière pénale.

Le requérant A fut tout d'abord interrogé en qualité de témoin. Il fut arrêté le 14 décembre 2007, reconnu les faits mais nia toute responsabilité pénale. Il fut élargi quatre jours plus tard. Le 14 octobre 2008, il fut inculpé de violation des articles 12-1)a), cf. 12-2 de la loi fiscale de 1980. Le 24 novembre 2008, le bureau des impôts redressa A pour les années fiscales 2002 à 2007. Pour l'année 2002, le redressement était fondé sur le défaut de déclaration par lui de 3 259 341 NOK (environ 360 000 EUR) de revenus généraux. De plus, sur la base des articles 10-2 1) et 10-4 1) de la loi fiscale, le bureau des impôts lui appliqua une majoration d'impôts de 30 %, calculée sur la base des impôts dont il était redevable au titre des montants non déclarés. A ne contesta pas cette décision, s'acquitta des sommes dues ainsi que de la majoration d'impôts, avant l'expiration du délai de recours, d'une durée de trois semaines.

Le 2 mars 2009, le tribunal de Follo reconnut le requérant A coupable de fraude fiscale aggravée et le condamna à un an d'emprisonnement pour avoir omis de mentionner dans sa déclaration fiscale pour l'année 2002, 3 259 341 NOK de revenus perçus à l'étranger. Le tribunal fixa la peine en tenant compte de ce que l'intéressé avait déjà été lourdement sanctionné par l'application de la majoration d'impôts. Le requérant A fit appel, estimant avoir été jugé et puni deux fois, en violation de l'article 4 du Protocole n° 7 à la Convention. La cour d'appel le débouta et la Cour suprême fit de même.

Le requérant B fut avisé le 16 octobre 2008, par le bureau des impôts qu'il était envisagé de le redresser fiscalement et de lui appliquer une majoration d'impôts. Le 5 décembre 2008, le bureau des impôts effectua le redressement, précisant que B devait 1 302 526 NOK (environ 143 400 EUR) d'impôts au titre de revenus non déclarés. Se fondant sur les articles 10-2 1) et 10-4 1) de la loi fiscale, le bureau des impôts décida d'appliquer une majoration d'impôts de 30 %. B s'acquitta des impôts dus et de la majoration d'impôts et ne contesta pas la décision qui, le 26 décembre 2008, devint définitive.

Parallèlement, le 11 novembre 2008, le parquet avait inculpé B d'une violation de l'article 12-1 1)a), cf. article 12-2 de la loi fiscale, au motif que pour les années fiscales 2001 et/ou 2002, B avait omis dans sa déclaration fiscale 4 651 881 NOK (environ 500 000 EUR) de revenus. Le parquet pria le tribunal d'Oslo de rendre un jugement fondé sur les aveux de l'intéressé. Le 10 février 2009, B revint sur ses aveux. Le 30 septembre 2009, à l'issue d'un procès contradictoire, le tribunal d'Oslo déclara B coupable des chefs de fraude fiscale aggravée et le condamna à un an d'emprisonnement, peine qui tenait compte qu'une majoration d'impôt lui avait déjà été appliquée. B contesta devant la cour d'appel la procédure conduite devant le tribunal d'Oslo, soutenant qu'en vertu du principe *non bis in idem*, l'application dans son cas d'une majoration d'impôt faisait obstacle à sa condamnation pénale. La cour d'appel le débouta. Le 29 octobre 2010, la Cour suprême lui refusa l'autorisation de former un pourvoi auprès d'elle.

Griefs, procédure et composition de la Cour

Invoquant l'article 4 du Protocole n° 7 (droit à ne pas être jugé ou puni deux fois), les requérants soutenaient avoir été poursuivis et sanctionnés deux fois pour la même infraction. Ils alléguaient avoir été interrogés en tant qu'accusés et inculpés par le parquet, frappés de majorations d'impôts par le fisc, payées par eux, puis reconnus coupables et sanctionnés au pénal.

Les requêtes ont été introduites devant la Cour européenne des droits de l'homme le 28 mars 2011 et le 26 avril 2011 respectivement. Le 7 juillet 2015 la chambre s'est dessaisie au profit de la Grande Chambre. Les gouvernements de la Bulgarie, de la Grèce, de la France, de la République de Moldova, de la République tchèque et de la Suisse, autorisés à intervenir en qualité de tiers dans la procédure écrite, ont produit des observations. Une audience a eu lieu le 13 janvier 2016.

L'arrêt a été rendu par la Grande Chambre de 17 juges, composée en l'occurrence de :

Guido Raimondi (Italie), *président*,
İşıl Karakaş (Turquie),
Luis López Guerra (Espagne),
Mirjana Lazarova Trajkovska (« L'ex-République yougoslave de Macédoine »),
Angelika Nußberger (Allemagne),
Boštjan M. Zupančič (Slovénie),
Khanlar Hajiyev (Azerbaïdjan),
Kristina Pardalos (Saint-Marin),
Julia Laffranque (Estonie),
Paulo Pinto de Albuquerque (Portugal),
Linos-Alexandre Sicilianos (Grèce),
Paul Lemmens (Belgique),
Paul Mahoney (Royaume-Uni),
Yonko Grozev (Bulgarie),
Armen Harutyunyan (Arménie),
Gabriele Kucsko-Stadlmayer (Autriche), et
Dag Bugge Nordén (Norvège), *juge ad hoc*,

ainsi que de Lawrence Early, *jurisconsulte*.

Décision de la Cour

[Article 4 du Protocole n° 7](#)

Le requérant A

La Cour ne voit aucune raison de revenir sur la conclusion de la Cour suprême selon laquelle la procédure qui a conduit à l'imposition à A d'une majoration d'impôts de 30 % revêtait un caractère « pénal » au sens donné par l'article 4 du Protocole n° 7.

La protection qu'offre le principe *non bis in idem* ne dépend pas de l'ordre dans lequel les procédures sont conduites : seul compte le lien entre les deux infractions. La Cour suprême a conclu que les circonstances factuelles sur lesquelles reposaient la majoration d'impôt et la condamnation pénale, c'est-à-dire dans les deux cas l'omission dans la déclaration fiscale de certaines informations, étaient suffisamment similaires pour passer pour les mêmes (*idem*) conformément aux critères de la jurisprudence de la Cour tels qu'exposés dans l'arrêt [Sergueï Zolotoukhine c. Russie](#), rendu par la Grande Chambre le 10 février 2009. Malgré l'élément supplémentaire de « fraude » qui caractérise l'infraction pénale, la Cour ne voit aucune raison de conclure autrement.

Les autorités nationales ont jugé que le comportement répréhensible du requérant A appelait deux réponses : une sanction administrative et une sanction pénale, chacune ayant une finalité différente. Pour la Cour suprême, la majoration d'impôt a avant tout pour but d'inciter le contribuable à respecter son obligation de fournir des informations complètes et exactes et de renforcer les fondations du système fiscal national, condition indispensable au bon fonctionnement de l'Etat, et donc de la société. Une condamnation pénale en revanche poursuit des fins non seulement

dissuasives mais aussi répressives s'agissant de la même omission préjudiciable pour la société et comporte un élément additionnel de fraude délictueuse.

Premièrement, la Cour conclut qu'elle n'a aucune raison de mettre en doute les motifs pour lesquels le législateur norvégien a choisi de réprimer, au moyen d'une procédure mixte intégrée, c'est-à-dire administrative et pénale, le comportement préjudiciable à la société consistant à ne pas payer ses impôts. Elle ne met pas non plus en doute les motifs pour lesquels les autorités norvégiennes ont décidé de traiter séparément l'élément de fraude, plus grave et plus répréhensible socialement, dans le cadre d'une procédure pénale plutôt que dans celui d'une procédure administrative ordinaire.

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

Troisièmement, il semble clair que les procédures administrative et pénale ont été conduites en parallèle et étaient imbriquées. Les faits établis dans le cadre d'une de ces procédures ont été repris dans l'autre et, en ce qui concerne la proportionnalité de la peine globale, la sanction pénale a tenu compte de la majoration d'impôt.

Le requérant B

De même que pour le requérant A, la Cour ne voit pas de raison de mettre en doute les motifs pour lesquels les autorités norvégiennes ont choisi de réprimer au moyen d'une procédure mixte, administrative et pénale, intégrée le comportement répréhensible du requérant B. La possibilité d'un cumul de différentes peines était forcément prévisible au vu des circonstances. Les procédures administrative et pénale ont été conduites dans une large mesure en parallèle et elles étaient imbriquées. Les faits établis dans le cadre d'une des procédures ont été repris dans l'autre et, pour ce qui est de la proportionnalité de la peine globale, la sanction pénale a été fixée en tenant compte de la sanction administrative.

La Cour conclut que rien n'indique que les requérants A et B aient subi un préjudice disproportionné ou une injustice en conséquence de la réponse juridique intégrée, qu'ils dénoncent, apportée à leur absence de déclaration de certains revenus et au non-paiement de certains de leurs impôts. Pour chacun des requérants, il existait entre la décision de majoration d'impôt et la condamnation pénale ultérieure un lien matériel et temporel suffisamment étroit pour considérer l'une et l'autre comme s'inscrivant dans le mécanisme de sanctions prévu par le droit norvégien dans le cas d'une omission d'informations dans une déclaration fiscale.

Aucun des deux requérants ne peut donc passer pour avoir été poursuivi ou puni pénalement en raison d'une infraction pour laquelle il avait déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif au regard de l'article 4 du Protocole n° 7. La Cour conclut, pour chacun des deux requérants, à la non-violation de cette disposition.

Opinion séparée

Le juge Pinto de Albuquerque a exprimé une opinion séparée dont le texte se trouve joint à l'arrêt.

L'arrêt existe en anglais et français.

Rédigé par le greffe, le présent communiqué ne lie pas la Cour. Les décisions et arrêts rendus par la Cour, ainsi que des informations complémentaires au sujet de celle-ci, peuvent être obtenus sur www.echr.coe.int. Pour s'abonner aux communiqués de presse de la Cour, merci de s'inscrire ici : www.echr.coe.int/RSS/fr ou de nous suivre sur Twitter [@ECHRpress](https://twitter.com/ECHRpress).

Contacts pour la presse

echrpress@echr.coe.int | tel: +33 3 90 21 42 08

Denis Lambert (tel: + 33 3 90 21 41 09)

Tracey Turner-Tretz (tel: + 33 3 88 41 35 30)

Inci Ertekin (tel: + 33 3 90 21 55 30)

George Stafford (tel: + 33 3 90 21 41 71)

La Cour européenne des droits de l'homme a été créée à Strasbourg par les États membres du Conseil de l'Europe en 1959 pour connaître des allégations de violation de la Convention européenne des droits de l'homme de 1950.