

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

### Cauza C 574 din 2015, Mauro Scialdone. Sancțiune privativă de libertate pentru neplata TVA la scadență când se depășește un anumit plafon prevăzut de legislația națională.

HOTĂRÂREA CURȚII (Marea Cameră)

2 mai 2018

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Protecția intereselor financiare ale Uniunii – Articolul 4 alineatul (3) TUE – Articolul 325 alineatul (1) TFUE – Directiva 2006/112/CE – Convenția PIF – Sancțiuni – Principiile echivalenței și efectivității – Neplata, în termenele stabilite de lege, a TVA-ului care rezultă din declarația anuală – Reglementare națională care prevede o pedeapsă privativă de libertate numai atunci când quantumul TVA-ului neplătit depășește un anumit prag de incriminare – Reglementare națională care prevede un prag de incriminare inferior pentru neplata reținerilor la sursă aferente impozitului pe venit”

În cauza C-574/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunale di Varese (Tribunalul din Varese, Italia), prin decizia din 30 octombrie 2015, primită de Curte la 9 noiembrie 2015, în procedura penală împotriva lui

**Mauro Scialdone,**

CURTEA (Marea Cameră),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte, domnul A. Tizzano, vicepreședinte, domnii L. Bay Larsen, T. von Danwitz, J. L. da Cruz Vilaça (raportor), A. Rosas, C. G. Fernlund și C. Vajda, președinți de cameră, doamna C. Toader, domnii M. Safjan și D. Šváby, doamna M. Berger și domnii E. Jarašiūnas, M. Vilaras și E. Regan, judecători,

avocat general: domnul M. Bobek,

grefier: domnul R. Schiano, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 21 martie 2017,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de G. Galluzzo și de E. De Bonis, avvocati dello Stato;
- pentru guvernul german, de T. Henze și de J. Möller, în calitate de agenți;
- pentru guvernul neerlandez, de M. K. Bulterman, de B. Koopman și de L. Noort, în calitate de agenți;
- pentru guvernul austriac, de G. Eberhard, în calitate de agent;

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

– pentru Comisia Europeană, de E. Traversa, de P. Rossi și de C. Cattabriga, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 13 iulie 2017,

pronunță prezenta

### Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 4 alineatul (3) TUE, a articolului 325 alineatele (1) și (2) TFUE, a Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”) și a Convenției elaborate în temeiul articolului K.3 din Tratatul privind Uniunea Europeană, privind protejarea intereselor financiare ale Comunităților Europene, semnată la Bruxelles la 26 iulie 1995 (JO 1995, C 316, p. 49, Ediție specială, 19/vol. 12, p. 50, denumită în continuare „Convenția PIF”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unei proceduri penale declanșate împotriva domnului Mauro Scialdone pentru neplata, în calitate de administrator unic al Siderlaghi Srl, în termenele stabilite de lege, a taxei pe valoarea adăugată (TVA) care rezultă din declarația anuală a acestei societăți pentru exercițiul fiscal 2012.

### Cadrul juridic

#### Dreptul Uniunii

##### *Convenția PIF*

3 Articolul 1 din Convenția PIF, intitulat „Dispoziții generale”, prevede la alineatul (1):

„În sensul prezentei convenții, constituie fraudă care aduce atingere intereselor financiare ale [Uniunii]:

[...]

(b) în materie de venituri, orice acțiune sau omisiune intenționată cu privire la:

– folosirea sau prezentarea unor declarații sau documente false, inexacte sau incomplete, care au ca efect diminuarea ilegală a resurselor bugetului general al [Uniunii] sau ale bugetelor gestionate de [Uniune] sau în numele [acesteia];

– necomunicarea unei informații prin încălcarea unei obligații specifice, având același efect;

– deturnarea unui avantaj obținut în mod legal, având același efect.”

4 Articolul 2 din această convenție, intitulat „Sanțiuni”, prevede la alineatul (1):

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

„Fiecare stat membru ia măsurile necesare pentru a se asigura că comportamentele menționate la articolul 1, precum și complicitatea, instigarea sau tentativa la comportamentele menționate la articolul 1 alineatul (1) se pedepsesc cu sancțiuni penale efective, proporționate și disuasive, inclusiv, cel puțin în cazurile de fraudă gravă, cu pedepse privative de libertate care pot duce la extrădare, înțelegându-se că trebuie considerată fraudă gravă oricare fraudă care implică o sumă minimă care urmează să fie stabilită de fiecare stat membru. Această sumă minimă nu poate fi stabilită la o sumă mai mare de 50 000 [de euro].”

### *Directiva TVA*

5 Articolul 2 alineatul (1) din Directiva TVA stabilește operațiunile supuse TVA-ului.

6 Articolul 206 din această directivă prevede:

„Orice persoană impozabilă obligată la plata TVA are obligația de a plăti valoarea netă a TVA cu ocazia depunerii declarației privind TVA prevăzute la articolul 250. Cu toate acestea, statele membre pot stabili o altă dată pentru plata respectivei sume sau pot solicita efectuarea unor plăți provizorii anticipate.”

7 Potrivit articolului 250 alineatul (1) din directiva menționată:

„Fiecare persoană impozabilă depune o declarație privind TVA în care se menționează toate informațiile necesare pentru a calcula taxa exigibilă și deducerile de efectuat, inclusiv, în măsura în care acest lucru este necesar pentru stabilirea bazei impozabile, valoarea totală a operațiunilor referitoare la această taxă și la aceste deduceri, precum și valoarea operațiunilor scutite.”

8 Articolul 273 din aceeași directivă prevede:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

[...]”

### **Dreptul italian**

9 Articolul 13 alineatul 1 din decreto legislativo n. 471, Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662 [Decretul legislativ nr. 471 privind reforma sancțiunilor fiscale fără caracter penal în domeniul impozitelor directe, al taxei pe valoarea adăugată și al perceperii taxelor, în conformitate cu articolul 3 alineatul 133 litera q) din Legea nr. 662 din 23 decembrie 1996] din 18 decembrie 1997 (supliment ordinar la GURI nr. 5 din 8 ianuarie 1998, denumit în continuare „Decretul legislativ nr. 471/97”), are următorul cuprins:

„Orice persoană care nu achită, în tot sau în parte, în termenele prevăzute, plățile anticipate, plățile periodice, plățile de regularizare sau soldul impozitului datorate conform declarației,

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

după deducerea, în aceste cazuri, a valorii plăților periodice și a plăților anticipate, chiar dacă acestea nu au fost efectuate, este posibilă de o sancțiune administrativă în valoare de 30 % din fiecare sumă neachitată, chiar și atunci când, în urma corectării erorilor materiale sau de calcul constatate cu ocazia controlului declarației anuale, rezultă că suma datorată este mai mare sau că excedentul deductibil este mai mic. [...]”

10 Articolul 10 bis, intitulat „Neplata reținerilor datorate sau certificate”, din decreto legislativo n. 74, Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell’articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (Decreto legislativo nr. 74 de adoptare a unei noi reglementări privind infracțiunile în materie de impozit pe venit și de taxă pe valoarea adăugată, în temeiul articolului 9 din Legea nr. 205 din 25 iunie 1999) din 10 martie 2000 (GURI nr. 76 din 31 martie 2000, p. 4, denumit în continuare „Decreto legislativo nr. 74/2000”), în versiunea în vigoare la momentul la care au fost săvârșite faptele în discuție în cauza principală și până la 21 octombrie 2015 inclusiv, prevedea:

„Se pedepsește cu închisoarea de la șase luni la doi ani fapta oricărei persoane de a nu plăti, în termenul prevăzut pentru depunerea declarației anuale de substituție fiscală, reținerile care provin din certificarea acordată persoanelor care au fost substituite fiscal, pentru o sumă mai mare de 50 000 de euro pentru fiecare perioadă fiscală.”

11 În aceeași perioadă, articolul 10 ter din acest decret legislativ, intitulat „Neplata TVA-ului”, prevedea:

„Dispozițiile articolului 10 bis se aplică în limitele prevăzute și persoanelor care nu achită [TVA-ul], datorat conform declarației anuale, în termenul prevăzut pentru efectuarea plăților anticipate aferente perioadei fiscale următoare.”

12 Articolul 13 din decreto legislativo menționat, intitulat „Circumstanță atenuantă. Plata datoriei fiscale”, prevedea la alineatul 1:

„Pedepsele prevăzute pentru infracțiunile la care se face referire în prezentul decret se reduc cu până la o treime [...] dacă, înainte de declarația de deschidere a dezbaterilor în primă instanță, datoriile fiscale aferente faptelor care constituie infracțiunile respective au fost stinse [...]”

13 Decreto legislativo nr. 74/2000 a fost modificat prin decreto legislativo n. 158 – Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell’articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23 (Decreto legislativo nr. 158 de revizuire a regimului de aplicare a sancțiunilor în temeiul articolului 8 alineatul 1 din Legea nr. 23 din 11 martie 2014) din 24 septembrie 2015 (supliment ordinar la GURI nr. 233 din 7 octombrie 2015, denumit în continuare „Decreto legislativo nr. 158/2015”), cu efect de la 22 octombrie 2015.

14 De la această dată, articolul 10 bis din Decreto legislativo nr. 74/2000, astfel cum a fost modificat prin Decreto legislativo nr. 158/2015, prevede:

„Se pedepsește cu închisoarea de la șase luni la doi ani fapta oricărei persoane de a nu plăti, în termenul prevăzut pentru depunerea declarației anuale de terț plătitor, rețineri la sursă rezultate din această declarație sau din certificarea emisă persoanelor impozabile cărora li se substituie, pentru o sumă mai mare de 150 000 de euro pentru fiecare perioadă fiscală.”

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

15 Articolul 10 ter din Decretul legislativ nr. 74/2000, astfel cum a fost modificat prin Decretul legislativ nr. 158/2015, prevede:

„Se pedepsește cu închisoarea de la șase luni la doi ani fapta oricărei persoane de a nu plăti, în termenul prevăzut pentru efectuarea plăților anticipate aferente perioadei fiscale ulterioare, [TVA-ul] datorat în temeiul declarației anuale, pentru o sumă mai mare de 250 000 de euro pentru fiecare perioadă fiscală.”

16 Articolul 13 din Decretul legislativ nr. 74/2000, astfel cum a fost modificat prin Decretul legislativ nr. 158/2015, intitulat „Cauză de nepedepsire. Plata datoriei”, are următorul cuprins:

„1. Infracțiunile prevăzute la articolele 10 bis, 10 ter [...] nu se pedepsesc în cazul în care, înainte de declarația de deschidere a dezbaterilor în primă instanță, datoriile fiscale, precum și sancțiunile administrative și dobânzile s-au stins prin plata integrală a sumelor datorate, inclusiv ca urmare a unor proceduri speciale de conciliere și de acord cu evaluarea reținută pe care le prevăd normele fiscale, sau în cazul regularizării spontane.

[...]

3. Dacă, înainte de deschiderea dezbaterilor în primă instanță, datoria fiscală este pe cale de a se stinge prin plata eșalonată, în temeiul articolului 13 bis, se acordă o perioadă de trei luni pentru plata datoriilor restante. În acest caz, termenul de prescripție se suspendă. Judecătorul poate prelungi acest termen o singură dată, pentru cel mult trei luni, în cazul în care consideră necesar, fără a aduce atingere suspendării termenului de prescripție.”

### Litigiul principal și întrebările preliminare

17 Agenzia delle Entrate (administrația fiscală, Italia) a efectuat un control fiscal la Siderlaghi. În urma acestui control s-a constatat că societatea menționată nu a plătit, în termenele stabilite de lege, TVA-ul care rezulta din declarația sa anuală pentru exercițiul fiscal 2012, în cuantum de 175 272 de euro. Administrația fiscală a notificat această neregulă Siderlaghi și a invitat-o să își regularizeze situația prin plata taxei datorate, a dobânzilor de întârziere și, în conformitate cu articolul 13 alineatul 1 din Decretul legislativ nr. 471/97, a unei amenzi echivalente cu 30 % din datoria sa fiscală. Întrucât societatea menționată s-a angajat să plătească eșalonat TVA-ul neplătit în termen de 30 de zile de la data acelei notificări, a beneficiat de o reducere cu două treimi a amenzii prevăzute.

18 Pe de altă parte, la 29 mai 2015, Procura della Repubblica (Procurorul Republicii, Italia) a sesizat instanța de trimitere, Tribunale di Varese (Tribunalul din Varese, Italia), cu o cerere având ca obiect obligarea domnului Scialdone la plata unei amenzi în cuantum de 22 500 de euro. Această cerere se întemeia pe faptul că neplata TVA-ului în cauză constituia infracțiunea prevăzută și pedepsită la articolele 10 bis și 10 ter din Decretul legislativ nr. 74/2000 în măsura în care, în special, cuantumul TVA-ului neachitat depășea pragul de incriminare de 50 000 de euro de la care o astfel de neplată era pasibilă de aplicarea sancțiunii prevăzute de aceste dispoziții și pe faptul că această infracțiune era imputabilă domnului Scialdone, în calitatea sa de administrator unic al Siderlaghi.

19 La 22 octombrie 2015, a intrat în vigoare Decretul legislativ nr. 158/2015. Instanța de trimitere arată că modificările aduse prin acest text Decretului legislativ nr. 74/2000 se aplică retroactiv faptelor imputate domnului Scialdone ca norme mai favorabile. În consecință,

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

faptele în discuție nu mai constituie infracțiune, întrucât articolul 10 ter din acest din urmă decret legislativ, astfel cum a fost modificat prin Decretul legislativ nr. 158/2015, prevede în prezent un prag de incriminare de 250 000 de euro pentru neplata TVA-ului, iar datoria fiscală a Siderlaghi are un quantum inferior acestui nou prag. Pe de altă parte, domnul Scialdone ar putea beneficia de cauza de nepedepsire care figurează în prezent la articolul 13 din Decretul legislativ nr. 74/2000, astfel cum a fost modificat prin Decretul legislativ nr. 158/2015, întrucât Siderlaghi și administrația fiscală au căzut de acord cu privire la plata eşalonată a TVA-ului datorat, a amenzii aplicate și a dobânzilor de întârziere.

20 Instanța de trimitere are însă îndoieli cu privire la compatibilitatea modificărilor aduse reglementării italiene prin Decretul legislativ nr. 158/2015 cu dreptul Uniunii, mai ales că, în cazul în care aceste modificări nu ar fi conforme cu acest drept, instanța menționată s-ar considera obligată să nu le aplice și să revină la versiunea inițială a Decretului legislativ nr. 74/2000, astfel încât domnul Scialdone ar fi în continuare pasibil de o sancțiune penală.

21 În această privință, pe de o parte, instanța de trimitere arată că, în temeiul articolelor 10 bis și 10 ter din Decretul legislativ nr. 74/2000, în versiunea sa inițială, același prag de incriminare de 50 000 de euro se aplica fără distincție neplății reținerilor la sursă aferente impozitului pe venit și neplății TVA-ului. În schimb, odată cu modificarea Decretului legislativ nr. 74/2000 prin Decretul legislativ nr. 158/2015, acest prag se ridică la 150 000 de euro pentru neplata respectivelor rețineri, în conformitate cu noul articol 10 bis, și la 250 000 de euro în ceea ce privește neplata TVA-ului declarat, în conformitate cu noul articol 10 ter. Or, instanța menționată are îndoieli că o astfel de diferență este compatibilă cu cerințele care decurg din articolul 4 alineatul (3) TUE și din articolul 325 TFUE, precum și din Directiva TVA, dat fiind că aceasta presupune, în opinia sa, o mai bună protecție a intereselor financiare naționale în raport cu cele ale Uniunii Europene.

22 Pe de altă parte, instanța respectivă deduce din aceste dispoziții și din Convenția PIF că statele membre ar putea fi ținute să sancționeze neplățile TVA-ului, cum sunt cele în discuție în litigiul principal, cu pedepse privative de libertate atunci când suma neplătită este mai mare de 50 000 de euro. Dacă aceasta ar fi situația, articolul 10 ter din Decretul legislativ nr. 74/2000, astfel cum a fost modificat prin Decretul legislativ nr. 158/2015, nu ar fi conform cu dreptul Uniunii, în măsura în care sancțiunea prevăzută la acest articol se aplică numai neplăților care privesc o sumă mai mare sau egală cu 250 000 de euro. Din motive similare, aceeași instanță are îndoieli că o cauză de nepedepsire de tipul celei prevăzute la articolul 13 din Decretul legislativ nr. 74/2000, astfel cum a fost modificat prin Decretul legislativ nr. 158/2015, este compatibilă cu dreptul Uniunii.

23 În aceste condiții, Tribunale di Varese (Tribunalul din Varese) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) [D]reptul Uniunii, în special dispozițiile [articolului] 4 alineatul (3) TUE coroborate cu cele ale [articolului] 325 TFUE și [ale] Directivei [TVA], care impun statelor membre obligația asimilării în ceea ce privește politicile de sancționare, poate fi interpretat în sensul că se opune promulgării unei norme naționale care prevede că neplata TVA-ului constituie infracțiune doar dacă se depășește un prag pecuniar care este mai ridicat decât cel stabilit pentru neplata impozitului direct pe venit[?]

2) [D]reptul Uniunii, în special dispozițiile [articolului] 4 alineatul (3) TUE coroborate cu cele ale [articolului] 325 TFUE și [ale] Directivei [TVA], care impun statelor membre obligația



## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

de a prevedea sancțiuni efective, disuasive și proporționale pentru apărarea intereselor financiare ale Uniunii Europene, poate fi interpretat în sensul că se opune promulgării unei norme naționale care exclude sancționarea inculpatului (indiferent dacă acesta este administrator, reprezentant legal, delegat să îndeplinească atribuții fiscale sau participant la fapta ilicită) atunci când entitatea dotată cu personalitate juridică de care este legat acesta a efectuat cu întârziere plata taxei și a penalităților administrative datorate cu titlu de TVA, în pofida controlului fiscal deja intervenit și a exercitării acțiunii penale, a trimiterii în judecată, a constatării că inculpatului i s-a explicat în mod corespunzător învinuirea ce i se aduce în cadrul procedurii și atât timp cât nu s-a declarat deschiderea dezbaterilor, într-un sistem care nu impune administratorului, reprezentantului legal sau delegatului acestora și participantului la fapta ilicită menționat nicio altă sancțiune, nici măcar cu titlu administrativ[?]

3) [N]oțiunea de faptă ilicită frauduloasă reglementată la articolul 1 din Convenția PIF trebuie interpretată în sensul că acest concept include și ipoteza neplătii, a plății parțiale sau tardive a [TVA-ului] și, în consecință, articolul 2 din [această convenție] impune statului membru să sancționeze cu pedepse privative de libertate neplata, plata parțială sau tardivă a TVA-ului pentru sume mai mari de 50 000 de euro[?] În cazul unui răspuns negativ, dispoziția de la articolul 325 TFUE, care obligă statele membre să impună sancțiuni, inclusiv penale, disuasive, proporționale și efective, trebuie interpretată în sensul că se opune unui cadru național de reglementare care îi exonerează de răspundere penală și administrativă pe administratorii și pe reprezentanții legali ai persoanelor juridice sau pe delegații acestora pentru funcția respectivă și pe participanții la fapta ilicită pentru neplata, plata parțială sau cu întârziere TVA-ului în cazul unor sume echivalente cu de [trei] sau de [cinci] ori pragurile minime stabilite în caz de fraudă, în valoare de 50 000 de euro[?]

### **Cu privire la întrebările preliminare**

### **Cu privire la prima și la a treia întrebare**

#### *Observații introductive*

24 Prin intermediul primei și al celei de a treia întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dreptul Uniunii, în special articolul 4 alineatul (3) TUE, articolul 325 TFUE, Directiva TVA, precum și Convenția PIF, se opune unei reglementări naționale care, pe de o parte, prevede că neplata, în termenele stabilite de lege, a TVA-ului care rezultă din declarația anuală pentru un anumit exercițiu fiscal constituie o infracțiune pasibilă de o pedeapsă privativă de libertate numai atunci când valoarea TVA-ului neplătit depășește un prag de incriminare de 250 000 de euro și, pe de altă parte, prevede un prag de incriminare de 150 000 de euro pentru infracțiunea de neplata a reținerilor fiscale la sursă aferente impozitului pe venit.

25 În această privință, trebuie amintit că Directiva TVA nu armonizează sancțiunile aplicabile în materie de TVA. Acest domeniu intră, în principiu, în sfera de competență a statelor membre.

26 În aceste condiții, mai întâi, din articolele 2 și 273 din Directiva TVA coroborate cu articolul 4 alineatul (3) TUE rezultă că acestea au obligația să adopte toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul fiecăruia dintre ele și pentru a combate fraudă

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

(Hotărârea din 20 martie 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punctul 18 și jurisprudența citată).

27 În continuare, articolul 325 alineatul (1) TFUE obligă statele membre să combată fraudă și orice altă activitate ilegală care aduce atingere intereselor financiare ale Uniunii prin măsuri efective și disuasive. Or, interesele financiare ale Uniunii cuprind printre altele veniturile provenite din TVA (Hotărârea din 20 martie 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punctul 19 și jurisprudența citată).

28 În sfârșit, conform unei jurisprudențe constante a Curții, deși păstrează posibilitatea alegerii sancțiunilor, statele membre trebuie să se asigure că încălcările dreptului Uniunii, inclusiv ale normelor armonizate rezultate din Directiva TVA, sunt sancționate în condiții de fond și de procedură similare cu cele prevăzute pentru încălcările dreptului național asemănătoare ca natură și ca importanță și care, în orice caz, să confere sancțiunii un caracter efectiv, proporțional și disuasiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 septembrie 1989, Comisia/Grecia, 68/88, EU:C:1989:339, punctul 24, Hotărârea din 8 iulie 1999, Nunes și de Matos, C-186/98, EU:C:1999:376, punctul 10, precum și Hotărârea din 3 mai 2005, Berlusconi și alții, C-387/02, C-391/02 și C-403/02, EU:C:2005:270, punctul 65).

29 Din toate considerațiile de mai sus rezultă că, deși sancțiunile pe care statele membre le instituie pentru a combate încălcările normelor armonizate în materie de TVA țin de autonomia lor procedurală și instituțională, aceasta este totuși limitată, pe lângă principiul proporționalității, a cărui aplicare nu este în discuție în speță, pe de o parte, de principiul echivalenței, care impune ca aceste sancțiuni să fie analoge celor aplicabile încălcărilor dreptului național similare ca natură și ca importanță și care aduc atingere intereselor financiare naționale și, pe de altă parte, de principiul efectivității, care impune ca sancțiunile respective să aibă caracter efectiv și disuasiv.

30 Prin urmare, trebuie să se răspundă la prima și la a treia întrebare în lumina acestor două din urmă principii, examinând, într-o primă etapă, principiul efectivității și, în a doua etapă, principiul echivalenței.

### *Cu privire la principiul efectivității*

31 Astfel cum reiese din decizia de trimitere, două tipuri de sancțiuni sunt prevăzute de reglementarea italiană pentru a combate neplata, în termenele stabilite de lege, a TVA-ului rezultat din declarația anuală pentru un anumit exercițiu fiscal. Pe de o parte, persoana impozabilă care nu și-a îndeplinit obligațiile se expune, în conformitate cu articolul 13 alineatul 1 din Decretul legislativ nr. 471/97, unor amenzi al căror quantum se ridică, în principiu, la 30 % din taxa datorată, precum și unor dobânzi de întârziere. Pe de altă parte, articolul 10 ter din Decretul legislativ nr. 74/2000, astfel cum a fost modificat prin Decretul legislativ nr. 158/2015, prevede că, în cazul în care quantumul TVA-ului neachitat depășește un prag de incriminare de 250 000 de euro, persoanelor fizice le poate fi aplicată o pedeapsă cu închisoarea de la șase luni la doi ani.

32 Potrivit instanței de trimitere, dreptul Uniunii ar putea impune totuși aplicarea unor pedepse privative de libertate autorilor unor astfel de neplăți ale TVA-ului atunci când suma neplătită este mai mare sau egală cu 50 000 de euro.



## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

33 În această privință, din cuprinsul punctelor 25-29 din prezenta hotărâre rezultă că, în pofida lipsei, la data faptelor din litigiul principal, a unei armonizări a sancțiunilor aplicabile în materie de TVA, principiul efectivității impune statelor membre să instituie sancțiuni efective și disuasive pentru a combate încălcările normelor armonizate în materie și în vederea protejării intereselor financiare ale Uniunii, fără a impune însă, în principiu, ca aceste sancțiuni să aibă o natură specială.

34 Astfel, Curtea a statuat în mod repetat că, pentru a garanta perceperea integralității încasărilor din TVA și, prin aceasta, protecția intereselor financiare ale Uniunii, statele membre dispun de libertatea de alegere a sancțiunilor aplicabile, care pot să îmbrace forma unor sancțiuni administrative, a unor sancțiuni penale sau a unei combinații a celor două (Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 34, Hotărârea din 5 decembrie 2017, M.A.S. și M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, punctul 33, precum și Hotărârea din 20 martie 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punctul 20).

35 Desigur, Curtea a statuat de asemenea că sancțiunile penale pot să fie indispensabile pentru a combate în mod efectiv și disuasiv anumite cazuri de fraudă gravă în materie de TVA. Prin urmare, în materie, statele membre trebuie să adopte sancțiuni penale care au un caracter efectiv și disuasiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 decembrie 2017, M.A.S. și M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, punctele 34 și 35).

36 Libertatea de alegere a statelor membre este în plus limitată de Convenția PIF. Astfel, conform articolului 2 alineatul (1) din această convenție, aceleași state membre trebuie să ia măsurile necesare pentru a se asigura că fraudele care aduc atingere intereselor financiare ale Uniunii, așa cum sunt definite la articolul 1 alineatul (1) din convenția menționată, inclusiv fraudele în materie de TVA (Hotărârea din 8 septembrie 2015, Taricco și alții, C-105/14, EU:C:2015:555, punctul 41), sunt pasibile de sancțiuni penale care includ, cel puțin în cazurile de fraudă gravă, și anume cele care implică o sumă minimă care nu poate fi stabilită de statele membre la mai mult de 50 000 de euro, pedepse privative de libertate care pot duce la extrădare.

37 Cu toate acestea, trebuie să se arate că o neplată a TVA-ului, cum este cea în discuție în litigiul principal, se caracterizează prin faptul că persoana impozabilă, după ce a depus, astfel cum prevede articolul 250 alineatul (1) din Directiva TVA, o declarație privind TVA-ul completă și corectă pentru exercițiul fiscal în cauză, nu plătește TVA-ul care rezultă din această declarație la trezoreria statului în termenele stabilite de lege, contrar cerințelor prevăzute la articolul 206 din această directivă.

38 Or, după cum au susținut toate părțile care au depus observații în fața Curții, în măsura în care persoana impozabilă și-a îndeplinit în mod corespunzător obligațiile declarative în materie de TVA, o asemenea neplată a acestei taxe nu constituie o „fraudă” în sensul articolului 325 TFUE, iar aceasta indiferent de caracterul intenționat sau neintenționat al respectivei neplăți.

39 De asemenea, neplata TVA-ului declarat nu constituie „fraudă” în sensul Convenției PIF. Astfel, conform articolului 1 alineatul (1) litera (b) din convenția menționată, în sensul acesteia, „frauda” în materie de venituri ale Uniunii implică „necomunicarea unei informații prin încălcarea unei obligații specifice” sau „folosirea sau prezentarea unor declarații sau documente false, inexacte sau incomplete”. Or, după cum reiese din cuprinsul punctului 37 din prezenta hotărâre, astfel de neîndepliniri ale unor obligații declarative nu sunt în discuție

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

În speță. Pe de altă parte, deși această dispoziție privește și „deturnarea unui avantaj obținut în mod legal”, trebuie să se arate, asemenea guvernului german, că faptul de a nu plăti, în termenele stabilite de lege, TVA-ul declarat nu oferă persoanei impozabile un astfel de avantaj, din moment ce taxa este în continuare datorată, iar, prin neplata acesteia, persoana respectivă se află în ilegalitate.

40 Rezultă că nici interpretarea dată de Curte articolului 325 alineatul (1) TFUE în ceea ce privește cazurile de fraudă în materie de TVA, nici Convenția PIF nu se aplică în cazul neplății TVA-ului declarat. Prin urmare, suma de 50 000 de euro prevăzută la articolul 2 alineatul (1) din această convenție nu este relevantă într-un asemenea caz.

41 În plus, trebuie să se arate că asemenea neplăți ale TVA-ului declarat nu prezintă același grad de gravitate precum fraudele privind această taxă.

42 Astfel, în cazul în care persoana impozabilă și-a îndeplinit în mod corect obligațiile declarative, administrația fiscală dispune deja de datele necesare pentru a constata valoarea TVA-ului exigibil și o eventuală neplată a acestuia.

43 În consecință, deși sancțiunile penale pot fi indispensabile pentru a combate în mod efectiv și disuasiv anumite cazuri de fraudă gravă în materie de TVA, după cum s-a amintit la punctul 35 din prezenta hotărâre, astfel de sancțiuni, în același quantum, nu sunt indispensabile pentru a combate neplăți ale TVA-ului declarat.

44 În aceste condiții, nu este mai puțin adevărat că aceste neplăți, în special atunci când rezultă dintr-un comportament al persoanei impozabile care constă în a utiliza în scopuri proprii lichiditățile corespunzătoare taxei exigibile în detrimentul trezoreriei publice, constituie „activități ilegale” de natură să afecteze interesele financiare ale Uniunii, în sensul articolului 325 alineatul (1) TFUE, care necesită, în consecință, aplicarea unor sancțiuni efective și disuasive.

45 Această interpretare nu poate fi repusă în discuție de argumentul invocat de guvernele german și neerlandez potrivit căruia sintagma „orice altă activitate ilegală”, care figurează la articolul 325 alineatul (1) TFUE, ar face trimitere numai la acțiuni de aceeași natură și de aceeași gravitate cu fraudă. După cum a arătat avocatul general la punctele 68 și 69 din concluzii, termenii „activitate ilegală” desemnează în mod obișnuit comportamentele contrare legii, iar utilizarea adjectivului „orice” indică faptul că este astfel vizat, fără distincție, ansamblul acestora. Mai mult, având în vedere importanța care trebuie recunoscută protecției intereselor financiare ale Uniunii, care constituie un obiectiv al acesteia (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 noiembrie 1999, Comisia/Consiliul, C-209/97, EU:C:1999:559, punctul 29), noțiunea „activitate ilegală” nu poate fi interpretată în mod restrictiv.

46 De altfel, conform jurisprudenței constante amintite la punctul 28 din prezenta hotărâre, orice încălcare a dreptului Uniunii, inclusiv a normelor armonizate în materie de TVA, trebuie să facă obiectul unor sancțiuni efective, proporționale și disuasive.

47 În speță, după cum au susținut toate părțile care au depus observații în fața Curții, sancțiuni precum cele prevăzute la articolul 13 alineatul 1 din Decretul legislativ nr. 471/97 pot fi considerate, având în vedere marja de apreciere de care dispun în materie statele membre, suficient de efective și de disuasive.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

48 Astfel, trebuie amintit că aceste sancțiuni iau forma unor amenzi al căror quantum se ridică, în principiu, la 30 % din taxa datorată, persoana impozabilă putând totuși să beneficieze de o reducere a quantumului acestei amenzi în funcție de termenul în care își regularizează situația. În plus, administrația fiscală aplică dobânzi de întârziere.

49 Or, ținând seama de gradul lor de severitate ridicat (Hotărârea din 20 martie 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punctul 33), asemenea amenzi sunt de natură să le determine pe persoanele impozabile să renunțe la orice încercări de a amâna sau de a nu face plata TVA-ului și prezintă astfel caracter disuasiv. Pe de altă parte, aceste amenzi, combinate cu mecanismul de reducere și cu dobânzi de întârziere, încurajează persoanele impozabile care nu și-au îndeplinit obligațiile să regularizeze cât mai rapid posibil taxa datorată și, prin urmare, pot fi considerate, în principiu, eficiente (a se vedea prin analogie Hotărârea din 20 iunie 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, punctul 40).

50 În sfârșit, împrejurarea că, într-o situație precum cea în discuție în cauza principală, în care persoana impozabilă este o persoană juridică, aceleași sancțiuni sunt aplicate acestei persoane, iar nu cadrelor sale de conducere nu repune în discuție interpretarea care figurează la punctul 47 din prezenta hotărâre.

51 Astfel, stabilirea destinatarilor unor asemenea sancțiuni ține, din nou, de autonomia procedurală și instituțională a statelor membre. Prin urmare, ele sunt libere să prevadă că acestea se vor aplica persoanei impozabile înseși sau, în cazul în care persoana respectivă este o persoană juridică, cadrelor sale de conducere sau chiar ambelor categorii de persoane, sub rezerva de a nu compromite caracterul efectiv al combaterii încălcării dreptului Uniunii în cauză. Or, în ceea ce privește neplata TVA-ului declarat, nu rezultă că sancțiuni precum cele descrise la punctul 48 din prezenta hotărâre își pierd caracterul efectiv sau disuasiv atunci când sunt aplicate numai persoanei juridice impozabile, având în vedere consecințele pe care acestea le pot produce asupra patrimoniului său și, prin urmare, asupra activității economice pe care o desfășoară.

52 Având în vedere toate considerațiile care precedă, trebuie să se considere că principiul efectivității nu se opune unei reglementări naționale, cum este cea în discuție în litigiul principal, care prevede că neplata, în termenele stabilite de lege, a TVA-ului care rezultă din declarația anuală pentru un anumit exercițiu fiscal constituie o infracțiune pasibilă de o pedeapsă privativă de libertate numai atunci când quantumul TVA-ului neplătit depășește un prag de incriminare de 250 000 de euro.

### *Cu privire la principiul echivalenței*

53 Astfel cum rezultă din cuprinsul punctelor 25-29 din prezenta hotărâre, libertatea de alegere de care dispun statele membre, conform autonomiei lor instituționale și procedurale, pentru a sancționa încălcările dreptului Uniunii este limitată de obligația acestora de a se asigura că respectivele sancțiuni îndeplinesc condiții de fond și de procedură analoge celor aplicabile încălcărilor dreptului național similare ca natură și ca importanță.

54 În speță, reglementarea italiană prevede că neplata reținerilor la sursă aferente impozitului pe venit constituie, asemenea neplății TVA-ului declarat, o infracțiune care se pedepsește cu închisoarea de la șase luni la doi ani în cazul în care suma neplătită depășește un anumit prag de incriminare. Or, de la intrarea în vigoare a articolului 10 ter din Decretul legislativ nr. 74/2000, astfel cum a fost modificat prin Decretul legislativ nr. 158/2015, acest

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

prag se ridică la 250 000 de euro pentru neplata TVA-ului, în timp ce, în conformitate cu articolul 10 bis din Decretul legislativ nr. 74/2000, astfel cum a fost modificat prin Decretul legislativ nr. 158/2015, acesta este de numai 150 000 de euro în caz de neplată a reținerilor menționate.

55 Pentru a verifica dacă o diferență precum cea care există între pragurile prevăzute la articolul 10 bis și, respectiv, la articolul 10 ter din Decretul legislativ nr. 74/2000, astfel cum a fost modificat prin Decretul legislativ nr. 158/2015, respectă principiul echivalenței, este necesar, conform considerațiilor amintite la punctul 53 din prezenta hotărâre, să se determine dacă neplata reținerilor la sursă aferente impozitului pe venit poate fi considerată o încălcare a dreptului național similară ca natură și ca importanță cu neplata TVA-ului declarat.

56 În acest cadru, trebuie să se arate că, desigur, neplata TVA-ului și neplata reținerilor la sursă aferente impozitului pe venit se caracterizează, fără distincție, prin nerespectarea obligației de plată, în termenele stabilite de lege, a impozitului declarat. Din decizia de trimitere reiese de asemenea că, prin considerarea acestor comportamente infracțiuni, legiuitorul italian urmărea aceeași finalitate, și anume să se asigure că trezoreria publică percepe impozitul în timp util și, astfel, că este menținută integritatea veniturilor fiscale.

57 Cu toate acestea, după cum susține în speță guvernul italian, infracțiunile prevăzute și sancționate la articolul 10 bis și, respectiv, la articolul 10 ter din Decretul legislativ nr. 74/2000, astfel cum a fost modificat prin Decretul legislativ nr. 158/2015, se disting atât prin elementele lor constitutive, cât și prin dificultatea de a le descoperi.

58 Astfel, în timp ce cea de a doua infracțiune este legată de comportamentele persoanelor impozabile în scopuri de TVA, prima infracțiune se raportează nu la acțiunile persoanelor supuse impozitului pe venit, ci la cele ale terților plătitori care trebuie să plătească reținerile la sursă aferente. Pe de altă parte, din dosarul prezentat Curții reiese că, în dreptul fiscal italian, un asemenea terț plătitor, atunci când procedează la aceste rețineri din veniturile persoanelor impozabile, le emite acestora un document, intitulat „certificare”, care le permite acestor persoane să justifice la administrația fiscală că respectivele rețineri au fost efectuate și, așadar, că ele au achitat impozitul datorat, chiar dacă, ulterior, terțul plătitor nu plătește reținerile menționate la trezoreria statului. În aceste condiții, neplata de către terțul plătitor în favoarea administrației fiscale a reținerilor la sursă operate poate, ca urmare a eliberării acestei certificări, să se dovedească mai dificil de detectat decât neplata TVA-ului declarat.

59 Ținând seama de aceste elemente, cele două infracțiuni nu pot fi considerate similare ca natură și ca importanță, în sensul jurisprudenței amintite la punctul 28 din prezenta hotărâre. Or, în cazul în care două categorii de infracțiuni se disting prin circumstanțe diferite, atât în ceea ce privește elementele constitutive ale infracțiunii, cât și dificultatea mai mare sau mai mică de a o descoperi, aceste diferențe implică printre altele că statul membru în cauză nu este obligat să prevadă un regim identic pentru aceste două categorii (Hotărârea din 25 februarie 1988, Drexl, 299/86, EU:C:1988:103, punctul 22).

60 Pe cale de consecință, principiul echivalenței nu se opune unei diferențe precum cea care există între pragurile prevăzute la articolul 10 bis și, respectiv, la articolul 10 ter din Decretul legislativ nr. 74/2000, în versiunea sa modificată prin Decretul legislativ nr. 158/2015.

## **Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța**

**www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității**

61 Având în vedere toate considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la prima și la a treia întrebare că Directiva TVA coroborată cu articolul 4 alineatul (3) TUE și articolul 325 alineatul (1) TFUE trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale care prevede că neplata, în termenele stabilite de lege, a TVA-ului care rezultă din declarația anuală pentru un anumit exercițiu fiscal constituie o infracțiune care se pedepsește cu o pedeapsă privativă de libertate numai atunci când cuantumul TVA-ului neplătit depășește un prag de incriminare de 250 000 de euro, în condițiile în care pentru infracțiunea de neplată a reținerilor la sursă aferente impozitului pe venit este prevăzut un prag de incriminare de 150 000 de euro.

### **Cu privire la a doua întrebare**

62 Având în vedere răspunsul dat la prima și la a treia întrebare, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

63 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Marea Cameră) declară:

**Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborată cu articolul 4 alineatul (3) TUE și articolul 325 alineatul (1) TFUE trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale care prevede că neplata, în termenele stabilite de lege, a taxei pe valoarea adăugată (TVA) care rezultă din declarația anuală pentru un anumit exercițiu fiscal constituie o infracțiune care se pedepsește cu o pedeapsă privativă de libertate numai atunci când cuantumul TVA-ului neplătit depășește un prag de incriminare de 250 000 de euro, în condițiile în care pentru infracțiunea de neplată a reținerilor la sursă aferente impozitului pe venit este prevăzut un prag de incriminare de 150 000 de euro.**