

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 nr. C-524 din 2015 Luca Menci, sustragerea de la plata TVA - aplicarea pentru aceeași faptă atât a unei sancțiuni administrative cât și a uneia penale.

HOTĂRÂREA CURȚII (Marea Cameră)

20 martie 2018

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Neplata TVA-ului datorat – Sancțiuni – Legislație națională care prevede o sancțiune administrativă și o sancțiune penală pentru aceleași fapte – Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene – Articolul 50 – Principiul ne bis in idem – Natura penală a sancțiunii administrative – Existența aceleiași infracțiuni – Articolul 52 alineatul (1) – Reștrângeri impuse principiului ne bis in idem – Condiții”

În cauza C-524/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunale di Bergamo (Tribunalul din Bergamo, Italia), prin decizia din 16 septembrie 2015, primită de Curte la 1 octombrie 2015, în procedura penală împotriva

Luca Menci,

cu participarea:

Procura della Repubblica,

CURTEA (Marea Cameră),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte, domnul A. Tizzano, vicepreședinte, doamna R. Silva de Lapuerta și domniile M. Ilešič, T. von Danwitz (raportor), A. Rosas și E. Levits, președinți de cameră, domniile E. Juhász, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, S. Rodin și F. Biltgen, doamna K. Jürimäe și domniile C. Lycourgos și E. Regan, judecători,

avocat general: domnul M. Campos Sánchez-Bordona,

grefier: doamna V. Giacobblo-Peyronnel, ulterior domnul R. Schiano, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 8 septembrie 2016,

având în vedere ordonanța de redeschidere a procedurii orale din 25 ianuarie 2017 și în urma ședinței din 30 mai 2017,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru domnul Menci, de G. Broglio, de V. Meanti și de I. Dioli, avocați;
- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de G. Galluzzo, avvocato dello Stato;
- pentru guvernul ceh, de M. Smolek și de J. Vláčil, în calitate de agenți;

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 guvernul german, de T. Henze și de D. Klebs, în calitate de agenți;
- pentru Irlanda, inițial de E. Creedon, ulterior de M. Browne, de G. Hodge și de A. Joyce, în calitate de agenți, asistați de M. Gray, barrister;
- pentru guvernul francez, de D. Colas, de G. de Bergues, de F.-X. Bréchet, de S. Ghiandoni și de E. de Moustier, în calitate de agenți;
- pentru guvernul neerlandez, de M. K. Bulterman și de J. Langer, în calitate de agenți;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de H. Krämer, de M. Owsiany-Hornung și de F. Tomat, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 12 septembrie 2017,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 50 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”), citit în lumina articolului 4 din Protocolul nr. 7 la Convenția europeană pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale, semnată la Roma la 4 noiembrie 1950 (denumită în continuare „CEDO”).

2 Această cerere a fost prezentată în cadrul unei proceduri penale inițiate împotriva domnului Luca Menci, privind infracțiuni în materie de taxă pe valoarea adăugată (TVA).

Cadrul juridic

CEDO

3 Articolul 4 din Protocolul nr. 7 la CEDO, intitulat „Dreptul de a nu fi judecat sau pedepsit de două ori”, prevede:

„1. Nimeni nu poate fi urmărit sau pedepsit penal de către jurisdicțiile aceluiași stat pentru săvârșirea infracțiunii pentru care a fost deja achitat sau condamnat printr-o hotărâre definitivă conform legii și procedurii penale ale acestui stat.

2. Dispozițiile paragrafului precedent nu împiedică redeschiderea procesului, conform legii și procedurii penale a statului respectiv, dacă fapte noi sau recent descoperite sau un viciu fundamental în cadrul procedurii precedente sunt de natură să afecteze hotărârea pronunțată.

3. Nicio derogare de la prezentul articol nu este îngăduită în temeiul articolului 15 din convenție.”

Dreptul Uniunii

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

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

5 Potrivit articolului 273 din această directivă:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului 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

6 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), în versiunea în vigoare la data faptelor din litigiul principal (denumit în continuare „Decretul legislativ nr. 471/97”), avea 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, după deducerea, în aceste cazuri, a valorii plăților periodice și a plăților anticipate, chiar dacă acestea nu au fost efectuate, este pasibilă 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. [...]”

7 Articolul 10 bis alineatul 1 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 (Decretul legislativ 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), în versiunea în vigoare la data faptelor din litigiul principal (denumit în continuare „Decretul legislativ nr. 74/2000”), prevedea:

„Se pedepsește cu închisoarea de la șase luni la doi ani fapta oricărui contribuabil de a nu plăti, în termenul prevăzut pentru depunerea declarației anuale de substituție fiscală a acestuia, reținerile datorate pe baza acestei declarații sau care rezultă din certificatul emis persoanelor care au fost substituite fiscal, în valoare mai mare de 50 000 de euro pentru fiecare perioadă fiscală.”

8 Articolul 10 ter alineatul 1 din acest decret legislativ, intitulat „Neplata TVA-ului”, în versiunea în vigoare la data faptelor din cauza principală, prevedea:

„Prevederile articolului 10 bis se aplică în limitele prevăzute și persoanelor care nu achită taxa pe valoarea adăugată, datorată conform declarației anuale, în termenul prevăzut pentru efectuarea plăților anticipate aferente perioadei fiscale următoare.”

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

9 Articolul 20 din decretul legislativ menționat, intitulat „Raporturile dintre procedura penală și procedura fiscală”, prevede la alineatul 1:

„Procedura administrativă de control al impozitelor în scopul stabilirii cuantumului care trebuie recuperat și procedura în fața instanței fiscale nu pot fi suspendate în cursul derulării procedurii penale care are drept obiect aceleași fapte sau fapte a căror constatare este esențială pentru finalizarea procedurii.”

10 Articolul 21 din același decret legislativ, intitulat „Sanctiuni administrative pentru încălcările considerate ca aparținând sferei dreptului penal”, prevede la alineatele 1 și 2:

„1. Administrația competentă aplică în orice caz sancțiunile administrative pentru încălcările fiscale vizate prin înscrierea în registrul infracțiunilor.

2. Aceste sancțiuni nu sunt executorii față de alte persoane decât cele prevăzute la articolul 19 alineatul 2, cu excepția cazului în care procedura penală s-a încheiat printr-o decizie de clasare sau printr-o decizie irevocabilă de achitare sau printr-o decizie de încetare a urmăririi penale, a cărei formulare exclude caracterul penal al faptei. În acest din urmă caz, termenele pentru încasare curg de la data comunicării către administrația competentă a deciziei de încadrare, de achitare sau de încetare a urmăririi penale; comunicarea este efectuată de greșfa instanței care le-a emis.”

Procedura principală și întrebarea preliminară

11 Domnul Menci a făcut obiectul unei proceduri administrative în cursul căreia i s-a reproșat că, în calitatea sa de proprietar al întreprinderii individuale cu același nume, nu a plătit în termenele prevăzute de lege TVA-ul rezultat din declarația anuală pentru exercițiul fiscal 2011, în cuantum total de 282 495,76 euro.

12 În urma acestei proceduri, Amministrazione Finanziaria (administrația fiscală, Italia) a adoptat o decizie prin care a ordonat ca domnul Menci să plătească suma reprezentând TVA datorat și, în plus, i-a aplicat, în temeiul articolului 13 alineatul 1 din Decretul legislativ nr. 471/97, o sancțiune administrativă în valoare de 84 748,74 euro, reprezentând 30 % din datoria fiscală. Această decizie a rămas definitivă. Întrucât cererea de eșalonare a plății formulată de domnul Menci a fost acceptată, acesta a început plata primelor rate scadente.

13 Ulterior închiderii definitive a acestei proceduri administrative, a fost deschisă o procedură penală pentru aceleași fapte împotriva domnului Menci la Tribunale di Bergamo (Tribunalul din Bergamo, Italia), în temeiul unei citații directe din partea Procura della Repubblica (Procurorul Republicii, Italia), pentru motivul că respectiva neplată a TVA-ului constituia infracțiunea prevăzută și sancționată de articolul 10 bis alineatul 1 și de articolul 10 ter alineatul 1 din Decretul legislativ nr. 74/2000.

14 Instanța de trimitere precizează că, potrivit dispozițiilor Decretului legislativ nr. 74/2000, procedura penală și procedura administrativă se desfășoară în mod independent și sunt de competența autorităților judiciare, respectiv a celor administrative. Niciuna dintre aceste două proceduri nu poate fi suspendată în așteptarea rezultatului celeilalte proceduri.

15 Această instanță adaugă că articolul 21 alineatul 2 din decretul legislativ menționat, potrivit căruia sancțiunile administrative pentru încălcările fiscale aplicate de autoritatea administrativă competentă nu sunt executorii, cu excepția cazului în care procedura penală s-a încheiat definitiv

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

printr-o decizie de clasare, printr-o decizie de achitare sau printr-o decizie de încetare a urmăririi penale, prin care se exclude caracterul penal al faptei, nu se opune ca o persoană precum domnul Menci să facă obiectul unei urmăririi penale ulterior aplicării în cazul său, în mod definitiv, a unei sancțiuni administrative.

16 În aceste condiții, Tribunale di Bergamo (Tribunalul din Bergamo) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Prevederile articolului 50 [din cartă], interpretate în lumina articolului 4 [din Protocolul] nr. 7 [la CEDO] și a jurisprudenței Curții Europene a Drepturilor Omului referitoare la acesta, se opun posibilității de a deschide o procedură penală având ca obiect o faptă (neachitarea TVA-ului) pentru care inculpatului i-a fost aplicată deja o sancțiune administrativă definitivă?”

Cu privire la întrebarea preliminară

17 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 50 din cartă, citit în lumina articolului 4 din Protocolul nr. 7 la CEDO, trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia procesul penal poate fi inițiat împotriva unei persoane pentru neplata în termenele prevăzute de lege a TVA-ului datorat, deși acestei persoane i s-a aplicat deja o sancțiune administrativă definitivă pentru aceleași fapte.

18 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, în materie de TVA, rezultă printre altele din articolele 2 și 273 din Directiva 2006/112 coroborate cu articolul 4 alineatul (3) TUE că statele membre 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 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 25 și jurisprudența citată).

19 În plus, articolul 325 TFUE obligă statele membre să combată activitățile ilicite care aduc atingere intereselor financiare ale Uniunii Europene prin măsuri disuasive și efective și în special le obligă să adopte aceleași măsuri pentru a combate fraudă care aduce atingere intereselor financiare ale Uniunii precum cele pe care le adoptă pentru a combate fraudă care aduce atingere propriilor interese. Or, interesele financiare ale Uniunii cuprind, între altele, veniturile provenite din TVA (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 30 și 31, precum și jurisprudența citată).

20 Pentru a garanta perceperea integrală a veniturilor menționate și a asigura, 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. Sancțiunile penale se pot dovedi însă indispensabile pentru a combate în mod efectiv și disuasiv anumite cazuri de fraudă gravă în materie de TVA (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 33 și 34).

21 Dat fiind că urmăresc asigurarea colectării exacte a TVA-ului și combaterea fraudei, sancțiunile administrative aplicate de autoritățile fiscale naționale și procesele penale inițiate pentru infracțiuni în materie de TVA, precum cele în discuție în litigiul principal, constituie o punere în aplicare a articolelor 2 și 273 din Directiva 2006/112, precum și a articolului 325 TFUE și, așadar, a dreptului Uniunii în sensul articolului 51 alineatul (1) din cartă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 27, precum și Hotărârea din 5

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

aprilie 2017, Orsi și Baldetti, C-217/15 și C-350/15, EU:C:2017:264, punctul 16). Prin urmare, ele trebuie să respecte dreptul fundamental garantat la articolul 50 din cartă.

22 În plus, deși, astfel cum confirmă articolul 6 alineatul (3) TUE, drepturile fundamentale recunoscute de CEDO constituie principii generale ale dreptului Uniunii și deși articolul 52 alineatul (3) din cartă prevede că drepturile conținute în aceasta, corespunzătoare drepturilor garantate de CEDO, au același înțeles și aceeași întindere ca și cele pe care le conferă convenția amintită, aceasta din urmă nu constituie, atât timp cât Uniunea nu a aderat la ea, un instrument juridic integrat formal în ordinea juridică a Uniunii (Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 44, precum și Hotărârea din 15 februarie 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, punctul 45 și jurisprudența citată).

23 Potrivit explicațiilor cu privire la articolul 52 din cartă, alineatul (3) al acestui articol este destinat să asigure coerența necesară între cartă și CEDO, „fără a aduce atingere autonomiei dreptului Uniunii și Curții de Justiție a Uniunii Europene” (Hotărârea din 15 februarie 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, punctul 47, și Hotărârea din 14 septembrie 2017, K., C-18/16, EU:C:2017:680, punctul 50, precum și jurisprudența citată).

24 Prin urmare, examinarea întrebării adresate trebuie să se realizeze din perspectiva drepturilor fundamentale garantate de cartă și în special a articolului 50 din aceasta (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 aprilie 2017, Orsi și Baldetti, C-217/15 și C-350/15, EU:C:2017:264, punctul 15, precum și jurisprudența citată).

25 Articolul 50 din cartă prevede că „[n]imeni nu poate fi judecat sau condamnat pentru o infracțiune pentru care a fost deja achitat sau condamnat în cadrul Uniunii, prin hotărâre judecătorească definitivă, în conformitate cu legea”. Astfel, principiul *ne bis in idem* interzice cumulul atât de procese penale, cât și de sancțiuni care prezintă o natură penală în sensul acestui articol pentru aceleași fapte și împotriva aceleiași persoane (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 34).

Cu privire la natura penală a procedurilor și a sancțiunilor

26 În ceea ce privește aprecierea naturii penale a unor proceduri și a unor sancțiuni precum cele în discuție în litigiul principal, trebuie amintit că, potrivit jurisprudenței Curții, sunt pertinente trei criterii. Primul este calificarea juridică a faptei ilicite în dreptul intern, al doilea, natura însăși a faptei ilicite, iar al treilea, gradul de severitate a sancțiunii pe care persoana în cauză riscă să o suporte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 iunie 2012, Bonda, C-489/10, EU:C:2012:319, punctul 37, și Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 35).

27 Deși este de competența instanței de trimitere să aprecieze, în lumina acestor criterii, dacă procedurile și sancțiunile penale și administrative în discuție în litigiul principal prezintă o natură penală în sensul articolului 50 din cartă, Curtea, pronunțându-se asupra unei trimiteri preliminare, poate totuși oferi precizări destinate să orienteze această instanță în interpretarea pe care o va efectua (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 iunie 2014, Mahdi, C-146/14 PPU, EU:C:2014:1320, punctul 79 și jurisprudența citată).

28 În speță, trebuie să se precizeze de la bun început că nu este contestată calificarea penală, din perspectiva criteriilor amintite la punctul 26 din prezenta hotărâre, a procesului penal în discuție în litigiul principal și a sancțiunilor la care acesta poate conduce. În schimb, se pune problema dacă procedura administrativă care l-a vizat pe domnul Menci și sancțiunea administrativă definitivă care i

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

s-a aplicat acestuia în urma acestei proceduri sunt sau nu sunt de natură penală, în sensul articolului 50 din cartă.

29 În această privință, în ceea ce privește primul criteriu amintit la punctul 26 din prezenta hotărâre, reiese din dosarul de care dispune Curtea că dreptul național califică procedura care a condus la aplicarea acestei din urmă sancțiuni drept procedură administrativă.

30 Totuși, aplicarea articolului 50 din cartă nu se limitează numai la procedurile și la sancțiunile care sunt calificate drept „penale” de dreptul național, ci se extinde – independent de o astfel de calificare în dreptul intern – la procedurile și la sancțiunile care trebuie considerate ca prezentând o natură penală în temeiul celorlalte două criterii vizate la punctul 26 de mai sus.

31 În ceea ce privește cel de al doilea criteriu, referitor la natura însăși a faptei ilicite, acesta presupune să se verifice dacă sancțiunea în discuție urmărește în special o finalitate represivă (a se vedea Hotărârea din 5 iunie 2012, Bonda, C-489/10, EU:C:2012:319, punctul 39). Rezultă de aici că o sancțiune care are o finalitate represivă prezintă o natură penală în sensul articolului 50 din cartă și că simpla împrejurare că aceasta urmărește și o finalitate preventivă nu este de natură să îi înlăture calificarea de sancțiune penală. Astfel, după cum a arătat avocatul general la punctul 113 din concluzii, este în însăși natura sancțiunilor penale ca acestea să aibă ca obiect atât reprimarea, cât și prevenirea comportamentelor ilicite. În schimb, o măsură care se limitează la a repara prejudiciul cauzat prin fapta ilicită vizată nu prezintă o natură penală.

32 În speță, articolul 13 alineatul 1 din Decretul legislativ nr. 471/97 prevede, în caz de neplată a TVA-ului datorat, o sancțiune administrativă care se adaugă la cuantumul TVA-ului care trebuie plătit de către persoana impozabilă. Dacă, astfel cum susține guvernul italian în observațiile sale scrise, această sancțiune este redusă în cazul în care taxa este plătită efectiv într-un anumit termen de la neplată, nu este mai puțin adevărat că plata tardivă a TVA-ului datorat este reprimată prin sancțiunea menționată. Rezultă astfel, cum a apreciat, de altfel, și instanța de trimitere, că această sancțiune urmărește o finalitate represivă, ceea ce este caracteristic unei sancțiuni de natură penală în sensul articolului 50 din cartă.

33 În ceea ce privește cel de al treilea criteriu, trebuie să se arate că sancțiunea administrativă în discuție în litigiul principal ia, conform articolului 13 alineatul 1 din Decretul legislativ nr. 471/97, forma unei amenzi de 30 % din TVA-ul datorat care se adaugă la plata acestei taxe și prezintă, fără ca acest lucru să fie contestat de părțile la litigiul principal, un grad de severitate ridicat care este susceptibil să întărească analiza potrivit căreia această sancțiune este de natură penală în sensul articolului 50 din cartă, aspect a cărui verificare este totuși de competența instanței de trimitere.

Cu privire la existența aceleiași infracțiuni

34 Rezultă din însăși formularea articolului 50 din cartă că acesta interzice judecarea sau condamnarea aceleiași persoane mai mult de o singură dată pentru aceeași infracțiune (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 aprilie 2017, Orsi și Baldetti, C-217/15 și C-350/15, EU:C:2017:264, punctul 18). Astfel cum arată instanța de trimitere în cererea sa de decizie preliminară, diferitele proceduri și sancțiuni de natură penală în discuție în litigiul principal vizează aceeași persoană, respectiv pe domnul Menci.

35 Potrivit jurisprudenței Curții, criteriul pertinent în scopul aprecierii existenței aceleiași infracțiuni este cel al identității faptelor materiale, interpretat drept existența unui ansamblu de circumstanțe concrete indisolubil legate între ele care au condus la achitarea sau la condamnarea

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

definitivă a persoanei vizate (a se vedea prin analogie Hotărârea din 18 iulie 2007, Kraaijenbrink, C-367/05, EU:C:2007:444, punctul 26 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 16 noiembrie 2010, Mantello, C-261/09, EU:C:2010:683, punctele 39 și 40). Astfel, articolul 50 din cartă interzice aplicarea, pentru fapte identice, a mai multe sancțiuni de natură penală la capătul diferitor proceduri desfășurate în aceste scopuri.

36 În plus, calificarea juridică, în dreptul național, a faptelor și interesul juridic protejat nu sunt relevante în scopul constatării existenței aceleiași infracțiuni, în măsura în care întinderea protecției conferite la articolul 50 din cartă nu poate varia de la un stat membru la altul.

37 În speță, reiese din indicațiile care figurează în decizia de trimitere că domnului Menci i s-a aplicat în mod definitiv o sancțiune administrativă de natură penală pentru neplata, în termenele prevăzute de lege, a TVA-ului care rezultă din declarația anuală pentru exercițiul fiscal 2011, iar procedura penală în discuție în litigiul principal vizează aceeași neplată.

38 Deși, astfel cum susține guvernul italian în observațiile sale scrise, aplicarea unei sancțiuni penale în urma unei proceduri penale precum cea în discuție în litigiul principal necesită, spre deosebire de respectiva sancțiune administrativă de natură penală, un element subiectiv, trebuie totuși să se sublinieze că împrejurarea că aplicarea sancțiunii penale menționate depinde de un element constitutiv suplimentar în raport cu sancțiunea administrativă de natură penală nu este, prin ea însăși, de natură să repună în discuție identitatea faptelor materiale vizate. Sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, sancțiunea administrativă de natură penală și procedura penală în discuție în litigiul principal par astfel să aibă ca obiect aceeași infracțiune.

39 În aceste condiții, rezultă că reglementarea națională în discuție în litigiul principal permite desfășurarea procedurii penale împotriva unei persoane precum domnul Menci pentru o infracțiune constând în neplata TVA-ului datorat pe baza declarației aferente unui an fiscal, după aplicarea în cazul aceleiași persoane pentru aceleași fapte a unei sancțiuni administrative definitive de natură penală în sensul articolului 50 din cartă. Or, un astfel de cumul de proceduri și de sancțiuni constituie o restrângere a dreptului fundamental garantat de acest articol.

Cu privire la justificarea restrângerii dreptului garantat la articolul 50 din cartă

40 Trebuie amintit că, în Hotărârea din 27 mai 2014, Spasic (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586, punctele 55 și 56), Curtea a statuat că o restrângere a principiului *ne bis in idem* garantat la articolul 50 din cartă poate fi justificată în temeiul articolului 52 alineatul (1) din aceasta.

41 Conform articolului 52 alineatul (1) prima teză din cartă, orice restrângere a exercițiului drepturilor și libertăților recunoscute de aceasta trebuie să fie prevăzută de lege și să respecte substanța acestor drepturi și libertăți. Potrivit celei de a doua teze a alineatului menționat, prin respectarea principiului proporționalității, pot fi impuse restrângeri ale drepturilor și libertăților menționate numai în cazul în care acestea sunt necesare și numai dacă răspund efectiv obiectivelor de interes general recunoscute de Uniune sau necesității protejării drepturilor și libertăților celorlalți.

42 În speță, este cert că posibilitatea cumulării procedurilor și a sancțiunilor penale, precum și a procedurilor și a sancțiunilor administrative de natură penală este prevăzută de lege.

43 În plus, o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal respectă substanța articolului 50 din cartă din moment ce, potrivit afirmațiilor care figurează în dosarul aflat la dispoziția

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

Curții, ea permite un asemenea cumul de proceduri și de sancțiuni numai în condiții limitativ stabilite, asigurând astfel că dreptul garantat la acest articol 50 nu este repus în discuție ca atare.

44 În ceea ce privește aspectul dacă restrângerea principiului *ne bis in idem* care rezultă dintr-o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal răspunde unui obiectiv de interes general, reiese din dosarul de care dispune Curtea că această reglementare urmărește să asigure colectarea în integralitate a TVA-ului datorat. Având în vedere importanța pe care jurisprudența Curții o acordă, în scopul realizării acestui obiectiv, combaterii infracțiunilor în materie de TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 decembrie 2017, M.A.S. și M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, punctul 34, precum și jurisprudența citată), un cumul de proceduri și de sancțiuni de natură penală poate să se justifice atunci când aceste proceduri și sancțiuni vizează, în vederea realizării unui asemenea obiectiv, scopuri complementare având ca obiect, după caz, aspecte diferite ale aceluiași comportament infracțional vizat, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

45 În această privință, în materie de infracțiuni privind TVA-ul, pare legitim ca un stat membru să asigure, pe de o parte, descurajarea și reprimarea oricărei încălcări, indiferent dacă este sau nu este intenționată, a normelor privind declararea și perceperea TVA-ului prin aplicarea unor sancțiuni administrative stabilite, dacă este cazul, în mod forfetar și, pe de altă parte, descurajarea și reprimarea unor încălcări grave în legătură cu aceste norme, care sunt deosebit de nefaste pentru societate și care justifică adoptarea unor sancțiuni penale mai severe.

46 În ceea ce privește respectarea principiului proporționalității, acesta impune ca cumulul de proceduri și de sancțiuni prevăzut de o reglementare națională, precum cea în discuție în litigiul principal, să nu depășească limitele a ceea ce este adecvat și necesar pentru realizarea obiectivelor legitime urmărite de această reglementare, fiind clar că, atunci când este posibilă alegerea între mai multe măsuri adecvate, trebuie să se recurgă la cea mai puțin constrângătoare și că inconveniente cauzate nu trebuie să fie disproporționate în raport cu scopurile vizate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 februarie 2010, Müller Fleisch, C-562/08, EU:C:2010:93, punctul 43, Hotărârea din 9 martie 2010, ERG și alții, C-379/08 și C-380/08, EU:C:2010:127, punctul 86, precum și Hotărârea din 19 octombrie 2016, EL-EM-2001, C-501/14, EU:C:2016:777, punctele 37 și 39, precum și jurisprudența citată).

47 În această privință, trebuie amintit că, potrivit jurisprudenței citate la punctul 20 din prezenta hotărâre, statele membre dispun de o libertate de alegere a sancțiunilor aplicabile în scopul de a garanta colectarea integrală a veniturilor provenite din TVA. În lipsa unei armonizări a dreptului Uniunii în materie, statele membre sunt astfel îndrituite să prevadă atât un sistem în care infracțiunile în materie de TVA pot face obiectul procedurilor și al sancțiunilor doar o singură dată, cât și un sistem care permite un cumul de proceduri și de sancțiuni. În aceste condiții, proporționalitatea unei reglementări naționale, precum cea în discuție în litigiul principal nu poate fi pusă în discuție de simplul fapt că statul membru în cauză a ales să prevadă posibilitatea unui astfel de cumul decât cu riscul de a priva acest stat membru de această libertate de alegere.

48 Acestea fiind precizate, trebuie arătat că o reglementare națională, precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede o astfel de posibilitate de cumul este aptă să realizeze obiectivul vizat la punctul 44 din prezenta hotărâre.

49 În ceea ce privește caracterul său strict necesar, o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal trebuie, mai întâi, să prevadă norme clare și precise care să permită justițiabilului să prevadă care acte și omisiuni sunt susceptibile să facă obiectul unui astfel de cumul de proceduri și de sancțiuni.

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

50 În speță, așa cum rezultă din elementele care figurează în dosarul aflat la dispoziția Curții, reglementarea națională în discuție în litigiul principal, în special articolul 13 alineatul 1 din Decretul legislativ nr. 471/97, prevede condițiile în care neplata în termenele prevăzute de lege a TVA-ului datorat poate conduce la aplicarea unei sancțiuni administrative de natură penală. În conformitate cu acest articol 13 alineatul 1 și în condițiile vizate la articolul 10 bis alineatul 1 și la articolul 10 ter alineatul 1 din Decretul legislativ nr. 74/2000, o astfel de neplată, dacă vizează o declarație fiscală anuală privind TVA-ul în valoare de peste 50 000 de euro, poate face și obiectul unei pedepse cu închisoarea de la șase luni la doi ani.

51 Rezultă astfel, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, că reglementarea națională în discuție în litigiul principal prevede, în mod clar și precis, în ce împrejurări neplata TVA-ului poate să facă obiectul unui cumul de proceduri și de sancțiuni de natură penală.

52 În continuare, o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal trebuie să asigure că sarcinile care decurg, pentru persoanele în cauză, dintr-un astfel de cumul sunt limitate la ceea ce este strict necesar pentru a realiza obiectivul vizat la punctul 44 din prezenta hotărâre.

53 În ceea ce privește, pe de o parte, cumulul unor proceduri de natură penală care, așa cum reiese din elementele care figurează în dosar, se desfășoară în mod independent, cerința amintită la punctul precedent implică existența unor norme care să asigure o coordonare vizând reducerea la strictul necesar a sarcinii suplimentare pe care o presupune un astfel de cumul pentru persoanele vizate.

54 În speță, deși reglementarea națională în discuție în litigiul principal permite inițierea procesului penal chiar după aplicarea unei sancțiuni administrative de natură penală prin care se încheie definitiv procedura administrativă, reiese din elementele care figurează în dosar și sunt rezumate la punctul 50 din prezenta hotărâre că această reglementare pare să limiteze procesul penal la infracțiunile care prezintă o anumită gravitate, respectiv la cele care privesc TVA-ul neplătit în valoare de peste 50 000 de euro, pentru care legiuitorul național a prevăzut o pedeapsă cu închisoarea, a cărei severitate pare să justifice necesitatea de a iniția, în scopul aplicării unei astfel de pedepse, un proces penal independent de procedura administrativă de natură penală.

55 Pe de altă parte, cumulul de sancțiuni de natură penală trebuie însoțit de norme care să permită să se garanteze că severitatea ansamblului sancțiunilor aplicate corespunde gravității infracțiunii vizate, întrucât o asemenea cerință decurge nu numai din articolul 52 alineatul (1) din cartă, ci și din principiul proporționalității pedepselor prevăzut la articolul 49 alineatul (3) din aceasta. Aceste norme trebuie să prevadă obligația autorităților competente, în cazul aplicării unei a doua sancțiuni, de a se asigura că severitatea ansamblului sancțiunilor impuse nu excedează gravității infracțiunii constatate.

56 În speță, din articolul 21 din Decretul legislativ nr. 74/2000 pare să reiasă că acesta nu se limitează la a prevedea suspendarea executării silite a sancțiunilor administrative de natură penală în cursul procesului penal, ci că împiedică definitiv această executare ulterior condamnării penale a persoanei vizate. În plus, potrivit indicațiilor care figurează în decizia de trimitere, plata voluntară a datoriei fiscale, în măsura în care privește și sancțiunea administrativă aplicată persoanei vizate, constituie o circumstanță atenuantă specială care trebuie luată în considerare în cadrul procesului penal. Astfel, reiese că reglementarea națională în discuție în litigiul principal prevede condiții de natură să asigure limitarea de către autoritățile competente a severității ansamblului sancțiunilor aplicate la ceea ce este strict necesar în raport cu gravitatea infracțiunii săvârșite.

57 Reiese, prin urmare, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, că o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal permite să se asigure că respectivul cumul de

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

proceduri și de sancțiuni pe care îl autorizează nu depășește ceea ce este strict necesar în vederea realizării obiectivului vizat la punctul 44 din prezenta hotărâre.

58 Mai trebuie subliniat că, deși o reglementare națională care îndeplinește cerințele enunțate la punctele 44, 49, 53 și 55 din prezenta hotărâre pare în principiu susceptibilă să asigure concilierea necesară a diferitor interese prezente în cauză, ea trebuie să fie aplicată de către autoritățile și de către instanțele naționale de așa manieră încât sarcina care rezultă în speță și pentru persoana vizată ca urmare a cumulului procedurilor și al sancțiunilor să nu fie excesivă în raport cu gravitatea infracțiunii săvârșite.

59 În definitiv, revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia caracterul proporțional al aplicării concrete a reglementării menționate în cadrul procedurii principale, punând în balanță, pe de o parte, gravitatea infracțiunii fiscale în cauză și, pe de altă parte, sarcina care rezultă concret pentru persoana vizată ca urmare a cumulului de proceduri și de sancțiuni în discuție în litigiul principal.

60 În cele din urmă, în măsura în care cartă conține drepturi ce corespund unor drepturi garantate prin CEDO, articolul 52 alineatul (3) din cartă prevede că înțelesul și întinderea lor sunt aceleași ca și cele prevăzute de convenția menționată. Prin urmare, trebuie să se țină seama de articolul 4 din Protocolul nr. 7 la CEDO în vederea interpretării articolului 50 din cartă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 februarie 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, punctul 77, și Hotărârea din 5 aprilie 2017, Orsi și Baldetti, C-217/15 și C-350/15, EU:C:2017:264, punctul 24).

61 În această privință, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a statuat că un cumul de proceduri și de sancțiuni fiscale și penale prin care se pedepsește una și aceeași încălcare a legii fiscale nu încalcă principiul *ne bis in idem* consacrat la articolul 4 din Protocolul nr. 7 la CEDO în cazul în care procedurile fiscale și penale în cauză prezintă o legătură materială și temporală suficient de strânsă (Curtea Europeană a Drepturilor Omului, 15 noiembrie 2016, A și B împotriva Norvegiei, CE:ECHR:2016:1115JUD002413011, § 132).

62 Astfel, cerințele pe care articolul 50 din cartă coroborat cu articolul 52 alineatul (1) din aceasta le stabilește pentru un eventual cumul de proceduri și de sancțiuni penale, precum și de proceduri și de sancțiuni administrative de natură penală, așa cum reiese din cuprinsul punctelor 44, 49, 53, 55 și 58 din prezenta hotărâre, asigură un nivel de protecție a principiului *ne bis in idem* care nu îl încalcă pe cel garantat la articolul 4 din Protocolul nr. 7 la CEDO, astfel cum a fost interpretat de Curtea Europeană a Drepturilor Omului.

63 Având ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 50 din cartă trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia procesul penal poate fi inițiat împotriva unei persoane pentru neplata în termenele prevăzute de lege a TVA-ului datorat, deși acestei persoane i s-a aplicat deja, pentru aceleași fapte, o sancțiune administrativă definitivă de natură penală în sensul acestui articol 50, cu condiția ca această reglementare:

- să vizeze un obiectiv de interes general care este de natură să justifice un astfel de cumul de proceduri și de sancțiuni, respectiv combaterea infracțiunilor în materie de TVA, aceste proceduri și aceste sancțiuni trebuind să aibă scopuri complementare;
- să conțină norme de asigurare a unei coordonări care să limiteze la strictul necesar sarcina suplimentară care rezultă, pentru persoanele vizate, dintr-un cumul de proceduri și

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

– să prevadă norme care permit să se asigure limitarea severității ansamblului sancțiunilor aplicate la ceea ce este strict necesar în raport cu gravitatea infracțiunii vizate.

64 Revine instanței naționale sarcina de a se asigura, ținând seama de ansamblul împrejurărilor litigiului principal, că sarcina care rezultă concret pentru persoana vizată din aplicarea reglementării naționale în discuție în litigiul principal și din cumulul procedurilor și al sancțiunilor pe care aceasta îl autorizează nu este excesivă în raport cu gravitatea infracțiunii săvârșite.

Cu privire la cheltuielile de judecată

65 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:

1) Articolul 50 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia procesul penal poate fi inițiat împotriva unei persoane pentru neplata în termenele prevăzute de lege a taxei pe valoarea adăugată datorate, deși acestei persoane i s-a aplicat deja, pentru aceleași fapte, o sancțiune administrativă definitivă de natură penală în sensul acestui articol 50, cu condiția ca această reglementare:

– să vizeze un obiectiv de interes general care este de natură să justifice un astfel de cumul de proceduri și de sancțiuni, respectiv combaterea infracțiunilor în materie de **taxă pe valoarea adăugată**, aceste proceduri și aceste sancțiuni trebuind să aibă scopuri complementare;

– să conțină norme de asigurare a unei coordonări care să limiteze la strictul necesar sarcina suplimentară care rezultă, pentru persoanele vizate, dintr-un cumul de proceduri și

– să prevadă norme care permit să se asigure limitarea severității ansamblului sancțiunilor aplicate la ceea ce este strict necesar în raport cu gravitatea infracțiunii vizate.

2) Revine instanței naționale sarcina de a se asigura, ținând seama de ansamblul împrejurărilor litigiului principal, că sarcina care rezultă concret pentru persoana vizată din aplicarea reglementării naționale în discuție în litigiul principal și din cumulul procedurilor și al sancțiunilor pe care aceasta îl autorizează nu este excesivă în raport cu gravitatea infracțiunii săvârșite.