

**Affaire C-81/20**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt :**

12 février 2020

**Juridiction de renvoi :**

Tribunalul București (Roumanie)

**Date de la décision de renvoi :**

19 décembre 2019

**Partie requérante :**

SC Mitliv Exim SRL

**Parties défenderesses :**

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

---

[omissis]

**TRIBUNALUL BUCUREȘTI (tribunal de grande instance de Bucarest)**

**DEUXIÈME CHAMBRE - CONTENTIEUX ADMINISTRATIF ET  
FISCAL**

[omissis]

**ORDONNANCE**

**AUDIENCE PUBLIQUE DU 19 DÉCEMBRE 2019**

[omissis]

Le prononcé a été différé à aujourd'hui en ce qui concerne la demande de décision préjudicielle dans l'affaire de contentieux administratif et fiscal opposant la partie requérante, SC Mitliv Exim SRL [omissis], aux parties défenderesses, L'Agenția Națională de Administrare Fiscală (agence nationale de l'administration fiscale, Roumanie) et la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

(direction générale pour l'administration des grands contribuables, Roumanie), ayant pour objet une demande en indemnisation.

[omissis]

## LA JURIDICTION DE CÉANS,

**après l'analyse des pièces du dossier, relativement à la demande de décision préjudicielle, retient ce qui suit :**

À titre préliminaire, le Tribunalul București (tribunal de grande instance de Bucarest) indique que, étant donné l'obligation légale du juge roumain de trancher les aspects litigieux d'une procédure lors du prononcé de la décision de justice, l'analyse qui motive la demande adressée à la Cour de justice de l'Union européenne doit être limitée à l'exposé des circonstances qui l'ont amenée à poser les questions préjudicielles, tout en expliquant les prémisses qui rendent nécessaire une clarification du droit de l'Union pertinent en l'espèce, étant donné que, en droit roumain, le fait de **préjuger** peut viser, entre autres, l'établissement des faits par le juge chargé de l'affaire, avant que celui-ci se prononce effectivement sur l'affaire litigieuse. Ainsi, les aspects de fait ne peuvent être présentés, à ce stade, qu'en reproduisant les allégations des parties.

La partie requérante a saisi la juridiction de céans, demandant la condamnation de la direction générale pour l'administration des grands contribuables au paiement de la somme de 696 940 lei roumains (RON), représentant des intérêts pour la période comprise entre le 12 décembre 2014 et le 8 mars 2016, correspondant à des sommes payées par la partie requérante et prétendument indues.

**En fait**, la requérante SC Mitliv Exim SRL a fait l'objet de poursuites pénales pour des infractions de fraude à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), conformément au dossier n° 102D/P/2013 de la Direcția de Investigare a Infrațiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Serviciul teritorial Craiova (direction d'investigation sur les infractions en matière de crime organisé et de terrorisme – service territorial de Craiova, ci-après la « Diicot »).

Par la décision du procureur n° 102D/P/2013, des poursuites pénales ont été engagées contre SC Mitliv Exim SRL pour l'infraction prévue à l'article 9, paragraphe 1, sous c), de la Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale (loi n° 241/2005 sur la prévention et la lutte contre la fraude fiscale, ci-après la « loi n° 241/2005 »).

Le procureur a ordonné une constatation technico-scientifique, effectuée par des inspecteurs de la Diicot, ainsi qu'une expertise comptable, visant à déterminer **[Or. 2]** les dettes fiscales auxquelles la requérante et les autres sociétés participantes se seraient soustraites.

Le rapport de constatation du 14 août 2014 établi par les inspecteurs antifraude de la Diicot et le rapport d'expertise comptable établi par l'expert judiciaire ont fait

apparaître des dettes fiscales d'un montant total de 9 238 577 RON, dont 3 527 305 RON à la charge de SC Mitliv Exim SRL, pour la période allant du 1<sup>er</sup> novembre 2011 au 21 septembre 2012, au motif que celle-ci n'avait pas droit à la déduction de la TVA sur les achats effectués auprès de sociétés fournisseurs qui s'étaient approvisionnées auprès de Philkaro Investment CY LTD, ayant son siège à Chypre.

Le 28 octobre 2014, l'Agencia Națională de Administrare Fiscală (agence nationale de l'administration fiscale, ci-après l'« ANAF ») a introduit une demande de constitution de partie civile dans l'affaire pénale pour l'intégralité de la somme de 9 238 577 RON figurant dans le rapport de constatation et [dans le rapport] d'expertise comptable en tant que préjudice causé à l'État, dont 3 527 305 RON, représentant la TVA, étaient à la charge de SC Mitliv Exim SRL.

Eu égard aux dispositions de l'article 10, paragraphe 1, de la loi n° 241/2005, qui prévoit la réduction de moitié de la fourchette de peine pour fraude fiscale lorsque, au cours des poursuites pénales ou du jugement, avant la première audience, le prévenu couvre intégralement les prétentions de la partie civile, SC Mitliv Exim SRL a payé la somme de 3 527 305 RON, mise provisoirement à sa charge dans l'affaire n° 102D/P/2012, comme suit :

- la somme de 1 500 000 RON, le 12 décembre 2014, par l'ordre de paiement n° 4802 ;
- la somme de 50 000 RON, le 15 janvier 2015, par l'ordre de paiement n° 162 ;
- la somme de 50 000 RON, le 19 janvier 2015, par l'ordre de paiement n° 212 ;
- la somme de 900 000 RON, le 26 janvier 2015, par l'ordre de paiement n° 319 ;
- la somme de 1 027 305 RON, le 29 septembre 2015, par l'ordre de paiement n° 4616.

Du 21 octobre 2015 au 22 février 2016, les autorités de contrôle fiscal de l'Administrația Județeană a Finanțelor Publice Gorj (administration départementale des finances publiques de Gorj, ci-après l'« AJFP Gorj ») ont effectué un contrôle fiscal auprès de SC Mitliv Exim SRL, ayant pour objet la TVA et l'impôt sur les sociétés pour la période allant du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au 30 juin 2015, qui a abouti à l'avis d'imposition n° F-GJ 63/25.02.2016 et au rapport de contrôle fiscal n° F-GJ 50/25.02.2016, mettant à la charge de SC Mitliv Exim SRL les obligations fiscales suivantes :

- 2 351 535 RON : supplément d'impôt sur les sociétés ;
- 3 718 357 RON : supplément de TVA ;

- 942 836 RON : intérêts afférents au supplément d'impôt sur les sociétés ; et 357 576 RON : pénalités de retard y afférentes ;
- 1 560 395 RON : intérêts afférents au supplément de TVA ; et 551 459 RON : pénalités de retard y afférentes.

Le 7 mars 2016, SC Mitliv Exim SRL a introduit une demande de redistribution de la somme de 3 527 305 RON payée au cours des poursuites pénales (2014/2015), en vertu de l'article 10, paragraphe 1, de la loi n° 241/2005.

Le 9 mars 2016, l'autorité fiscale compétente a effectué la compensation de la somme de 3 527 305 RON payée par SC Mitliv Exim SRL au stade des poursuites pénale avec [omissis] les obligations établies par les autorités de contrôle fiscal.

Contre l'avis d'imposition et le rapport de contrôle fiscal, SC Mitliv Exim SRL a introduit le 31 mars 2016, dans le délai légal, une réclamation administrative auprès de l'Administrația Fiscală Gorj (administration fiscale de Gorj).

Par décision sur réclamation n° 181/27.07.2016, l'autorité compétente pour se prononcer sur la réclamation a décidé de suspendre le traitement de celle-ci pour la somme de 9 148 714 RON, en vertu des articles 277 et 279 du code de procédure fiscale, et de la rejeter comme infondée pour la somme de 289 424 RON.

Le 24 août 2016, SC Mitliv Exim SRL a introduit auprès de la Curtea de Apel București (cour d'appel de Bucarest, Roumanie), Secția a VIII-a de contencios administrativ și fiscal (huitième chambre du contentieux administratif et fiscal), [omissis] [un] recours [Or. 3] visant à l'annulation de la décision prise sur réclamation, de l'avis d'imposition et du rapport de contrôle fiscal.

Le 19 juin 2017, par l'arrêt n° 2422 prononcé dans l'affaire n° 5910/2/2016, la huitième chambre du contentieux administratif et fiscal de la Curtea de Apel București (cour d'appel de Bucarest) a fait droit en partie au recours de SC Mitliv Exim SRL pour la somme de 289 424 RON et a rejeté le recours pour le surplus.

[L'arrêt susmentionné] a été attaqué d'un pourvoi, inscrit au rôle de l'Înalta Curte de Casație și Justiție (Haute Cour de cassation et de justice, Roumanie), et l'audience pour l'examen de celui-ci a été fixée au 25 juin 2020.

Par demande enregistrée auprès de la direction générale pour l'administration des grands contribuables sous le n° 80660/28.10.2016, SC Mitliv Exim SRL a sollicité des intérêts sur la somme de 3 527 305 RON, payée au cours des poursuites pénales en vertu de l'article 10, paragraphe 1, de la loi n° 241/2005 et compensée conformément à l'article 167 du code de procédure fiscale.

Par lettre n° 44321/16.12.2016, l'autorité fiscale compétente a rejeté la demande de SC Mitliv Exim SRL comme infondée, au motif que la somme payée avait été

utilisée pour l'extinction d'obligations établies par l'avis d'imposition n° F-GJ 63/25.02.2016.

Par l'arrêt n° 254 du 8 décembre 2017, prononcé dans l'affaire n° 280/54/2016, disjointe de l'affaire n° 486/54/2015 inscrite au rôle de la Curtea de Apel Craiova (cour d'appel de Craiova), SC Mitliv Exim SRL a été condamnée à une sanction pénale et à une peine complémentaire, ainsi que condamnée solidairement au paiement de la somme de 9 238 577 RON à titre de dommages civils accordés à la partie civile, l'État roumain, représenté par la direction juridique de l'agence nationale de l'administration fiscale, avec des obligations fiscales accessoires dues, dans les conditions prévues dans le code de procédure fiscale, à compter de l'échéance jusqu'au paiement intégral. [La juridiction a pris note] des paiements effectués par celle-ci et [a maintenu] la saisie conservatoire du stock de marchandises jusqu'à concurrence de 9 238 577 RON.

Parallèlement à l'affaire n° 5910/2/2016 et eu égard au rejet par les autorités fiscales de sa demande d'intérêts, SC Mitliv Exim SRL a saisi le Tribunalul București (tribunal de grande instance de Bucarest), Secția a II-a de contencios administrativ și fiscal (deuxième chambre du contentieux administratif et fiscal), par un recours introduit le 16 février 2017 qui fait l'objet de l'affaire n° 5340/3/2017, demandant la condamnation de l'autorité fiscale compétente aux intérêts d'un montant de 696 940 RON pour les paiements effectués à titre provisoire, ainsi que l'interprétation de dispositions du droit de l'Union, au regard des mesures qui peuvent être établies/appliquées à un contribuable dans le cadre d'une double procédure, pénale et administrative, dans le respect du principe de proportionnalité.

**Le droit national applicable** en l'espèce consiste dans les dispositions suivantes :

- Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (loi n° 207/2015 portant code de procédure fiscale), telle que modifiée et complétée ultérieurement, ci-après le « code de procédure fiscale » ;
- Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale (loi n° 241/2005 sur la prévention et la lutte contre la fraude fiscale), telle que modifiée et complétée ultérieurement, ci-après la « loi n° 241/2005 » ;
- Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2047/2016 pentru aprobarea procedurii de distribuire sau restituire în conturile, respectiv din conturile de venituri bugetare corespunzătoare a sumelor încasate în contul 50.86.09 „Disponibil din sume încasate reprezentând prejudiciul cauzat și recuperat în condițiile articolului 10 din Legea nr. 241/2005” (arrêté du président de l'agence nationale de l'administration fiscale n° 2047/2016, portant approbation de la procédure de distribution ou de restitution sur les comptes de recettes budgétaires appropriées ou à partir de ceux-ci des sommes encaissées sur le compte 50.86.09, « Montant disponible des sommes encaissées représentant le

préjudice causé et recouvré dans les conditions prévues à l'article 10 de la loi n° 241/2005 », ci-après l'« OPANAF n° 2047/2016 ».

[omissis]

En outre, conformément à l'article 182, paragraphes 1 et 2, du même acte normatif : **[Or. 4]**

« (1) Les contribuables/payeurs ont le droit de percevoir, sur les sommes devant être restituées ou remboursées au moyen de fonds publics, des intérêts à compter du jour suivant l'expiration du délai prévu à l'article 168, paragraphe 4, ou à l'article 77, selon le cas, jusqu'à la date d'extinction de la créance selon l'une des modalités prévues par la loi. Les intérêts sont versés à la demande des contribuables/payeurs.

(2) Dans le cas des créances des contribuables/payeurs résultant de l'annulation d'un acte administratif fiscal établissant des dettes fiscales qui ont été éteintes avant l'annulation, les contribuables/payeurs ont droit à des intérêts à compter du jour d'extinction de la créance fiscale désignée individuellement dans l'acte administratif annulé et jusqu'au jour de restitution ou de compensation de la créance du contribuable/payeur à la suite de l'annulation de l'acte administratif fiscal. Cette disposition ne s'applique pas lorsqu'un contribuable/payeur a demandé à être indemnisé, dans les conditions prévues à l'article 18 de la loi n° 554/2004, telle que modifiée et complétée ultérieurement, ainsi que dans la situation prévue à l'article 107, paragraphe 5 ».

« Article 352 Application de la nouvelle loi et effet rétroactif de l'ancienne loi

(1) Les dispositions du présent code ne s'appliquent qu'aux procédures d'administration commencées après son entrée en vigueur.

(2) Les procédures d'administration commencées avant la date d'entrée en vigueur du présent code restent soumises à l'ancienne loi.

Article 353 Entrée en vigueur

Le présent code entre en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2016 ».

L'article 182, paragraphe 2, du code de procédure fiscale prévoit deux hypothèses dans lesquelles le contribuable/payeur n'a pas droit à des intérêts :

- lorsque le contribuable/payeur en question a demandé à être indemnisé dans les conditions prévues à l'article 18 de la loi n° 554/2004 ;
- dans le cas prévu à l'article 107, paragraphe 5, du code de procédure fiscale.

Article 168, paragraphes 1 et 2, du code de procédure fiscale

« (1) Est remboursée, sur demande, au contribuable/payeur toute somme payée ou encaissée alors qu'elle n'était pas due.

(2) Lorsqu'un paiement a été effectué alors qu'il n'était pas dû, la personne pour laquelle le paiement a été effectué dans ces conditions a droit à la restitution de la somme concernée ».

Article 178 du code de procédure fiscale

« Intérêts et pénalités de retard en cas de compensation

Dans le cas des créances fiscales éteintes par compensation, les intérêts et pénalités de retard, selon le cas, sont calculés jusqu'à la date prévue à l'article 167, paragraphe 4 ».

[omissis]

Article 277, paragraphe 1, sous a), du code de procédure fiscale

« Suspension de la procédure de traitement des réclamations par voie administrative

(1) L'organe chargé du traitement des réclamations peut suspendre, par décision motivée, le traitement de l'affaire lorsque :

a) l'organe ayant effectué l'activité de contrôle a saisi les organes compétents relativement à l'existence d'indices de commission d'une infraction concernant les moyens de preuve pour l'établissement de la base d'imposition, infraction dont la constatation aurait une influence décisive sur la solution qui sera donnée dans le cadre de la procédure administrative ».

Article 4 du chapitre II de l'arrêté n° 1899/2004 :

« Le paiement des intérêts dus au contribuable se fait uniquement sur demande expresse déposée par celui-ci auprès de l'autorité fiscale compétente ». **[Or. 5]**

Article 9, paragraphe 1, sous c), de la loi n° 241/2005 :

« (1) Sont constitutifs de l'infraction de fraude fiscale et sont punis d'une peine de 2 à 8 années d'emprisonnement et d'une interdiction de droits les faits suivants commis dans le but de se soustraire à des obligations fiscales : [...]

c) l'inscription, dans les comptes ou dans d'autres documents légaux, de dépenses qui ne correspondent pas à des opérations réelles ou l'inscription d'autres opérations fictives ».

Article 10, paragraphe 1, de la loi n° 241/200 :

« (1) Lorsqu'une infraction de fraude fiscale prévue aux articles 8 et 9 a été commise, si, au cours des poursuites pénales ou du jugement, avant la première audience, le prévenu couvre intégralement les prétentions de la partie civile, la fourchette de peine prévue par la loi pour le fait commis est réduite de moitié ».

En ce qui concerne le **droit de l'Union pertinent**, l'article 2, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1) dispose :

« 1. Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

a) les livraisons de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ;

b) les acquisitions intracommunautaires de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre :

i) par un assujetti agissant en tant que tel, ou par une personne morale non assujettie, lorsque le vendeur est un assujetti agissant en tant que tel qui ne bénéficie pas de la franchise pour les petites entreprises prévue aux articles 282 à 292 et qui ne relève pas des dispositions prévues aux articles 33 et 36 ;

ii) lorsqu'il s'agit de moyens de transport neufs, par un assujetti ou par une personne morale non assujettie, dont les autres acquisitions ne sont pas soumises à la TVA en vertu de l'article 3, paragraphe 1, ou par toute autre personne non assujettie ;

iii) lorsqu'il s'agit de produits soumis à accises, au titre desquelles les droits d'accise sont exigibles sur le territoire de l'État membre en vertu de la directive 92/12/CEE, par un assujetti ou par une personne morale non assujettie, dont les autres acquisitions ne sont pas soumises à la TVA en vertu de l'article 3, paragraphe 1 ;

c) les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ;

d) les importations de biens ».

Article 273 de la directive 2006/112

« Les États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière. La faculté prévue au premier alinéa ne peut être utilisée pour imposer des obligations de facturation supplémentaires à celles fixées au chapitre 3. » **[Or. 6]**

L'article 325 TFUE dispose :

« 1. L'Union et les États membres combattent la fraude et tout autre activité illégale portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union par des mesures prises conformément au présent article qui sont dissuasives et offrent une protection effective dans les États membres, ainsi que dans les institutions, organes et organismes de l'Union.

2. Les États membres prennent les mêmes mesures pour combattre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union que celles qu'ils prennent pour combattre la fraude portant atteinte à leurs propres intérêts financiers. [...] »

L'article 50 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne dispose :

« Nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné dans l'Union par un jugement pénal définitif conformément à la loi ».

En ce qui concerne la **jurisprudence pertinente**, nous invoquons les arrêts suivants :

a. L'arrêt de la Cour EDH du 15 novembre 2016, A et B c. Norvège (CE:ECHR:2016:1115JUD002413011). La Cour européenne des droits de l'homme a jugé, en substance, qu'il doit être démontré que les procédures doubles (administrative et pénale) ont été combinées de manière à être intégrées dans un tout cohérent. Elle a retenu que cela signifie non seulement que les buts poursuivis et les moyens utilisés pour y parvenir doivent être en substance complémentaires et présenter un lien temporel, mais aussi que les éventuelles conséquences découlant d'une telle organisation du traitement juridique du comportement en question doivent être proportionnées et prévisibles pour le justiciable (point 130).

b. [Arrêt du 20 mars 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197]

« 44 En ce qui concerne la question de savoir si la limitation du principe ne bis in idem résultant d'une réglementation nationale telle que celle en cause au principal répond à un objectif d'intérêt général, il ressort du dossier à la disposition de la Cour que cette réglementation vise à garantir la perception de l'intégralité de la TVA due. Eu égard à l'importance que la jurisprudence de la Cour accorde, aux fins de réaliser cet objectif, à la lutte contre les infractions en matière de TVA (voir, en ce sens, arrêt du 5 décembre 2017, M.A. S. et M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, point 34 ainsi que jurisprudence citée), un cumul de poursuites et de sanctions de nature pénale peut se justifier lorsque ces poursuites et ces sanctions visent, en vue de la réalisation d'un tel objectif, des buts complémentaires ayant pour objet, le cas échéant, des aspects différents du même comportement infractionnel concerné, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

45 À cet égard, en matière d'infractions à la TVA, il paraît légitime qu'un État membre veuille, d'une part, dissuader et réprimer tout manquement, qu'il soit intentionnel ou non, aux règles de déclaration et de perception de la TVA en infligeant des sanctions administratives fixées, le cas échéant, de manière forfaitaire et, d'autre part, dissuader et réprimer des manquements graves à ces règles, qui sont particulièrement néfastes pour la société et qui justifient l'adoption de sanctions pénales plus sévères.

46 S'agissant du respect du principe de proportionnalité, celui-ci exige que le cumul de poursuites et de sanctions prévu par une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, ne dépasse pas les limites de ce qui est approprié et nécessaire à la réalisation des objectifs légitimes poursuivis par cette réglementation, étant entendu que, lorsqu'un choix s'offre entre plusieurs mesures appropriées, il convient de recourir à la moins [Or. 7] contraignante et que les inconvénients causés par celle-ci ne doivent pas être démesurés par rapport aux buts visés (voir, en ce sens, arrêts du 25 février 2010, Müller Fleisch, C-562/08, EU:C:2010:93, point 43 ; du 9 mars 2010, ERG e.a., C-379/08 et C-380/08, EU:C:2010:127, point 86, ainsi que du 19 octobre 2016, EL-EM-2001, C-501/14, EU:C:2016:777, points 37 et 39 ainsi que jurisprudence citée).

47 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, selon la jurisprudence citée au point 20 du présent arrêt, les États membres disposent d'une liberté de choix des sanctions applicables afin de garantir la perception intégrale des recettes provenant de la TVA. En l'absence d'harmonisation du droit de l'Union en la matière, les États membres sont ainsi en droit de prévoir aussi bien un régime dans lequel des infractions en matière de TVA ne peuvent faire l'objet de poursuites et de sanctions qu'une seule fois qu'un régime autorisant un cumul de poursuites et de sanctions. Dans ces conditions, la proportionnalité d'une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, ne saurait être mise en doute par le seul fait que l'État membre concerné a fait le choix de prévoir la possibilité d'un tel cumul et ce, sous peine de priver cet État membre de cette liberté de choix.

48 Cela étant précisé, il convient de relever qu'une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui prévoit une telle possibilité de cumul est apte à réaliser l'objectif visé au point 44 du présent arrêt.

49 Quant à son caractère strictement nécessaire, une réglementation nationale telle que celle en cause au principal doit, tout d'abord, prévoir des règles claires et précises permettant au justiciable de prévoir quels actes et omissions sont susceptibles de faire l'objet d'un tel cumul de poursuites et de sanctions.

50 En l'occurrence, ainsi qu'il ressort des éléments figurant dans le dossier dont dispose la Cour, la réglementation nationale en cause au principal, notamment l'article 13, paragraphe 1, du décret législatif n° 471/97, prévoit les conditions dans lesquelles l'omission de verser la TVA due dans les délais légaux peut donner lieu à l'infliction d'une sanction administrative de nature pénale. Conformément à cet article 13, paragraphe 1, et dans les conditions visées à

l'article 10 bis, paragraphe 1, et à l'article 10 ter, paragraphe 1, du décret législatif n° 74/2000, une telle omission peut également, si elle se rapporte à une déclaration fiscale annuelle portant sur un montant de TVA supérieur à cinquante mille euros, faire l'objet d'une peine d'emprisonnement de six mois à deux ans.

51 Il apparaît ainsi, sous réserve de vérification par la juridiction de renvoi, que la réglementation nationale en cause au principal prévoit, de manière claire et précise, dans quelles circonstances l'omission de verser la TVA due peut faire l'objet d'un cumul de poursuites et de sanctions de nature pénale.

52 Ensuite, une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, doit assurer que les charges résultant, pour les personnes concernées, d'un tel cumul soient limitées au strict nécessaire afin de réaliser l'objectif visé au point 44 du présent arrêt.

53 S'agissant, d'une part, du cumul de procédures de nature pénale qui, ainsi qu'il ressort des éléments figurant dans le dossier, sont conduites de manière indépendante, l'exigence rappelée au point précédent implique l'existence de règles assurant une coordination visant à réduire au strict nécessaire la charge supplémentaire que comporte un tel cumul pour les personnes concernées.

54 En l'occurrence, si la réglementation nationale en cause au principal permet d'engager des poursuites pénales même après l'infliction d'une sanction administrative de nature pénale clôturant définitivement la procédure administrative, il ressort des éléments figurant dans le dossier et résumés au point 50 du présent arrêt que cette réglementation semble limiter les poursuites pénales aux infractions présentant une certaine gravité, à savoir celles portant sur un montant de TVA impayée supérieur à cinquante mille euros, pour lesquelles le législateur national a prévu une peine d'emprisonnement, dont la sévérité paraît justifier la nécessité d'engager, aux fins **[Or. 8]** d'imposer une telle peine, une procédure de poursuites indépendante de la procédure administrative de nature pénale.

55 D'autre part, le cumul de sanctions de nature pénale doit être assorti de règles permettant de garantir que la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées corresponde à la gravité de l'infraction concernée, une telle exigence découlant non seulement de l'article 52, paragraphe 1, de la Charte, mais aussi du principe de proportionnalité des peines inscrit à l'article 49, paragraphe 3, de celle-ci. Ces règles doivent prévoir l'obligation pour les autorités compétentes, en cas d'infliction d'une seconde sanction, de veiller à ce que la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées n'excède pas la gravité de l'infraction constatée.

56 En l'occurrence, il semble ressortir de l'article 21 du décret législatif n° 74/2000 que celui-ci ne se limite pas à prévoir la suspension de l'exécution forcée des sanctions administratives de nature pénale au cours de la procédure pénale, mais qu'il fait définitivement obstacle à cette exécution après la condamnation pénale de la personne concernée. En outre, selon les indications

figurant dans la décision de renvoi, le paiement volontaire de la dette fiscale, pour autant qu'il porte également sur la sanction administrative infligée à la personne concernée, constitue une circonstance atténuante spéciale à prendre en compte dans le cadre de la procédure pénale. Il apparaît ainsi que la réglementation nationale en cause au principal prévoit des conditions propres à assurer que les autorités compétentes limitent la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées à ce qui est strictement nécessaire par rapport à la gravité de l'infraction commise.

57 Partant, il apparaît, sous réserve de vérification par la juridiction de renvoi, qu'une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, permet d'assurer que le cumul de poursuites et de sanctions qu'elle autorise n'excède pas ce qui est strictement nécessaire aux fins de la réalisation de l'objectif visé au point 44 du présent arrêt.

58 Il convient encore de relever que, si une réglementation nationale satisfaisant aux exigences énoncées aux points 44, 49, 53 et 55 du présent arrêt paraît, en principe, susceptible d'assurer la conciliation nécessaire entre les différents intérêts en cause, elle doit également être appliquée par les autorités et les juridictions nationales de manière à ce que la charge résultant, dans le cas d'espèce et pour la personne concernée, du cumul des poursuites et des sanctions ne soit pas excessive par rapport à la gravité de l'infraction commise.

59 Il appartient, en définitive, à la juridiction de renvoi d'apprécier le caractère proportionné de l'application concrète de ladite réglementation dans le cadre de la procédure au principal, en mettant en balance, d'une part, la gravité de l'infraction fiscale en cause et, d'autre part, la charge résultant concrètement pour la personne concernée du cumul des poursuites et des sanctions en cause au principal.

60 Enfin, dans la mesure où la Charte contient des droits correspondant à des droits garantis par la CEDH, l'article 52, paragraphe 3, de la Charte prévoit que leur sens et leur portée sont les mêmes que ceux que leur confère ladite convention. Il convient donc de tenir compte de l'article 4 du protocole n° 7 à la CEDH en vue de l'interprétation de l'article 50 de la Charte (voir, en ce sens, arrêts du 15 février 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, point 77, et du 5 avril 2017, Orsi et Baldetti, C-217/15 et C-350/15, EU:C:2017:264, point 24).

61 À cet égard, la Cour européenne des droits de l'homme a jugé qu'un cumul de poursuites et de sanctions fiscales et pénales réprimant une même infraction à la loi fiscale ne viole pas le principe ne bis in idem consacré à l'article 4 du protocole n° 7 à la CEDH, lorsque les procédures fiscales et pénales en cause présentent un lien matériel et temporel suffisamment étroit (Cour EDH, 15 novembre 2016, A et B c. Norvège, CE:ECHR:2016:1115JUD 002413011, § 132).

62 Ainsi, les exigences auxquelles l'article 50 de la Charte, en combinaison avec l'article 52, paragraphe 1, de celle-ci, soumet un éventuel cumul de poursuites et de sanctions pénales ainsi que de poursuites et de sanctions administratives de

nature pénale, ainsi qu'il ressort des [Or. 9] points 44, 49, 53, 55 et 58 du présent arrêt, assurent un niveau de protection du principe ne bis in idem qui ne méconnaît pas celui garanti à l'article 4 du protocole n° 7 à la CEDH, tel qu'interprété par la Cour européenne des droits de l'homme.

63 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que l'article 50 de la Charte doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale en vertu de laquelle des poursuites pénales peuvent être engagées contre une personne pour omission de verser la TVA due dans les délais légaux, alors que cette personne s'est déjà vu infliger, pour les mêmes faits, une sanction administrative définitive de nature pénale au sens de cet article 50, à condition que cette réglementation

- vise un objectif d'intérêt général qui est de nature à justifier un tel cumul de poursuites et de sanctions, à savoir la lutte contre les infractions en matière de TVA, ces poursuites et ces sanctions devant avoir des buts complémentaires,

- contienne des règles assurant une coordination limitant au strict nécessaire la charge supplémentaire qui résulte, pour les personnes concernées, d'un cumul de procédures, et

- prévoient des règles permettant d'assurer que la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées soit limitée à ce qui est strictement nécessaire par rapport à la gravité de l'infraction concernée. »

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

« 25 Or, en matière de TVA, il découle, d'une part, des articles 2, 250, paragraphe 1, et 273 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1), qui reprennent notamment les dispositions de l'article 2 de la sixième directive et de l'article 22, paragraphes 4 et 8, de la même directive, dans sa version résultant de l'article 28 nonies de celle-ci, et, d'autre part, de l'article 4, paragraphe 3, TUE que chaque État membre a l'obligation de prendre toutes les mesures législatives et administratives propres à garantir la perception de l'intégralité de la TVA due sur son territoire et à lutter contre la fraude (voir arrêt du 17 juillet 2008, Commission/Italie, C-132/06, Rec. p. I-5457, points 37 et 46).

26 En outre, l'article 325 TFUE oblige les États membres à lutter contre les activités illicites portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union par des mesures dissuasives et effectives et, en particulier, les oblige à prendre les mêmes mesures pour combattre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union que celles qu'ils prennent pour combattre la fraude portant atteinte à leurs propres intérêts (voir, en ce sens, arrêt du 28 octobre 2010, SGS Belgium e.a., C-367/09, Rec. p. I-10761, points 40 à 42). Or, les ressources propres de l'Union comprenant notamment, aux termes de l'article 2, paragraphe 1, de la décision 2007/436/CE, Euratom du Conseil, du 7 juin 2007, relative au système des ressources propres des Communautés européennes (JO L 163, p. 17), les recettes provenant de

l'application d'un taux uniforme à l'assiette harmonisée de la TVA déterminée selon les règles de l'Union, un lien direct existe ainsi entre la perception des recettes provenant de la TVA dans le respect du droit de l'Union applicable et la mise à disposition du budget de l'Union des ressources TVA correspondantes, dès lors que toute lacune dans la perception des premières se trouve potentiellement à l'origine d'une réduction des secondes (voir, en ce sens, arrêt du 15 novembre 2011, Commission/Allemagne, C-539/09, Rec. p. I-11235, point 72).

27 Il en découle que des sanctions fiscales et des poursuites pénales pour fraude fiscale, telles que celles dont le prévenu en cause au principal a été ou est l'objet en raison de l'inexactitude des informations fournies en matière de TVA, constituent une mise en œuvre des articles 2, 250, paragraphe 1, et 273 de la directive 2006/112 (antérieurement articles 2 et 22 de la sixième directive) et de l'article 325 TFUE et, donc, du droit de l'Union, au sens de l'article 51, paragraphe 1, de la Charte. [...] **[Or. 10]**

37 Il découle des considérations qui précèdent qu'il convient de répondre aux deuxième, troisième et quatrième questions que le principe ne bis in idem énoncé à l'article 50 de la Charte ne s'oppose pas à ce qu'un État membre impose, pour les mêmes faits de non-respect d'obligations déclaratives dans le domaine de la TVA, successivement une sanction fiscale et une sanction pénale dans la mesure où la première sanction ne revêt pas un caractère pénal, ce qu'il appartient à la juridiction nationale de vérifier. »

d. [Arrêt du 5 juin 2012, Bonda, C-489/10, EU:C:2012:319]

« 37 Selon cette jurisprudence, trois critères sont pertinents à cet égard. Le premier est la qualification juridique de l'infraction en droit interne, le deuxième la nature même de l'infraction et le troisième la nature et le degré de sévérité de la sanction que risque de subir l'intéressé (voir, notamment, [Cour européenne des droits de l'homme], arrêts Engel et autres c. Pays-Bas du 8 juin 1976, série A n° 22, § 80 à 82, ainsi que Zolotoukhine c. Russie du 10 février 2009, requête n° 14939/03, § 52 et 53).

38 S'agissant du premier critère, il importe de relever que les mesures prévues à l'article 138, paragraphe 1, du règlement n° 1973/2004 ne sont pas considérées comme étant de nature pénale par le droit de l'Union, lequel doit en l'occurrence être assimilé au "droit interne" au sens de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme.

39 S'agissant du deuxième critère, il implique de vérifier si la sanction infligée à l'opérateur poursuit, notamment, une finalité répressive.

40 En l'occurrence, il ressort de l'analyse opérée aux points 28 à 32 du présent arrêt que les mesures prévues à l'article 138, paragraphe 1, deuxième et troisième alinéas, du règlement n° 1973/2004 n'ont vocation à s'appliquer qu'aux opérateurs économiques qui font appel au régime d'aides institué par ce règlement et que la finalité de ces mesures n'est pas répressive, mais consiste, pour l'essentiel, à

protéger la gestion des fonds de l'Union par l'exclusion temporaire d'un bénéficiaire ayant fait des déclarations inexactes dans sa demande d'aide.

41 Ainsi que l'a relevé M<sup>me</sup> l'avocat général au point 65 de ses conclusions, plaide également à l'encontre du caractère répressif desdites mesures le fait que la réduction du montant de l'aide susceptible d'être versée à l'agriculteur pour les années suivant celle au cours de laquelle une irrégularité a été constatée est subordonnée à la présentation d'une demande au titre de ces années. Ainsi, si l'agriculteur s'abstient de présenter une demande pour les années suivantes, la sanction qu'il encourt en application de l'article 138, paragraphe 1, du règlement n° 1973/2004 devient inopérante. Tel est également le cas si cet agriculteur ne remplit plus les conditions requises pour l'octroi de l'aide. Enfin, la sanction devient également partiellement inopérante lorsque le montant des aides auxquelles l'agriculteur peut prétendre au titre des années suivantes est inférieur à celui du prélèvement devant être opéré sur celles-ci en application de la mesure de réduction de l'aide indûment perçue.

42 Il s'ensuit que le deuxième critère mentionné au point 37 du présent arrêt ne suffit pas à donner un caractère pénal aux mesures prévues à l'article 138, paragraphe 1, du règlement n° 1973/2004.

43 S'agissant du troisième critère, il y a lieu de relever, outre ce qui a été souligné au point 41 du présent arrêt, que les sanctions prévues à l'article 138, paragraphe 1, deuxième et troisième alinéas, du règlement n° 1973/2004 ont pour seul effet de priver l'agriculteur concerné de la perspective d'obtenir une aide.

44 Partant, lesdites sanctions ne sauraient être assimilées à des sanctions de nature pénale sur le fondement du troisième critère mentionné au point 37 du présent arrêt. »

e. [Arrêt du 6 septembre 2011, Lady & Kid e.a., C-398/09, EU:C:2011:540]  
[Or. 11]

« 17 À cet égard, il y a lieu de rappeler que le droit d'obtenir le remboursement de taxes perçues par un État membre en violation du droit de l'Union est la conséquence et le complément des droits conférés aux justiciables par les dispositions du droit de l'Union prohibant de telles taxes. L'État membre est donc tenu, en principe, de rembourser les impositions perçues en violation du droit de l'Union (voir arrêts du 9 novembre 1983, San Giorgio, 199/82, Rec. p. 3595, point 12 ; du 21 septembre 2000, Michailidis, C-441/98 et C-442/98, Rec. p. I-7145, point 30 ; du 10 avril 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Rec. p. I-2283, point 35, ainsi que du 28 janvier 2010, Direct Parcel Distribution Belgium, C-264/08, non encore publié au Recueil, point 45). »

f. [Arrêt du 18 avril 2013, Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250]

« 26 En ce qui concerne le principe d'effectivité, celui-ci exige, dans une situation de restitution d'une taxe perçue par un État membre en violation du droit de

l'Union, que les règles nationales relatives notamment au calcul des intérêts éventuellement dus n'aboutissent pas à priver l'assujetti d'une indemnisation adéquate de la perte occasionnée par le paiement indu de la taxe (voir arrêt Littlewoods Retail e.a., précité, point 29).

27 En l'occurrence, force est de constater qu'un régime tel que celui en cause au principal, limitant les intérêts à ceux courant à partir du jour suivant la date de la demande de restitution de la taxe indûment perçue, ne répond pas à cette exigence. »

**Sur les questions préjudicielles**, la juridiction de céans remarque que la principale composante de l'objet de l'affaire que les parties ont soumise à son analyse concerne la possibilité de mener contre la partie requérante deux procédures distinctes, administrative et pénale, pour les mêmes faits matériels de fraude fiscale, dans les conditions où le paiement effectué au cours des poursuites pénales [n'est] reconnu ni au regard du volet fiscal ni au regard de celui civil du dossier pénal.

Ainsi, la procédure pénale a été déclenchée contre la requérante pour la période comprise entre le 1<sup>er</sup> novembre 2011 et le 21 septembre 2012, pour non-paiement de la TVA due au Trésor public.

La procédure administrative a été déclenchée contre la partie requérante, pour la période comprise entre le 1<sup>er</sup> janvier 2010 et le 30 juin 2015, pour non-paiement de la TVA et de l'impôt sur les sociétés dus au Trésor public.

Aussitôt que les inspecteurs antifraude et l'expert-comptable (désignés dans le cadre de la procédure pénale) ont mis à la charge de la partie requérante la somme de 3 527 305 RON représentant le supplément de TVA dû sur certains achats, celle-ci a payé cette somme en cinq tranches, pendant la période comprise entre le 12 décembre 2014 et le 29 septembre 2015.

Par conséquent, du 12 décembre 2014 au 29 septembre 2015, la partie requérante a mis à la disposition des autorités de l'État (pénales et fiscales) la somme de 3 527 305 RON.

Il ressort de l'avis d'imposition n° F GJ 63/25.02.2016 et du rapport de contrôle fiscal n° F GJ 50/25.02.2016 que les obligations accessoires afférentes au supplément de TVA ont été calculées à compter de la date d'échéance, le 25 octobre 2010, jusqu'au 25 janvier 2016, incluant également la période comprise entre les mois de décembre 2014 et de septembre 2015, période au cours de laquelle la partie requérante a payé la somme de 3 527 305 RON en cinq tranches, afin de bénéficier de la cause de réduction de peine prévue à l'article 10, paragraphe 1, de la loi n° 241/2005, somme qui s'est trouvée pendant tout ce temps à la disposition des autorités de l'État.

Le 7 mars 2016, la partie requérante a introduit également une demande de redistribution de sommes, par laquelle elle a demandé que la somme de

3 527 305 RON, payée ainsi que nous l'avons mentionné ci-dessus, soit allouée au paiement de la TVA établie par l'avis d'imposition. Le 9 mars 2016, les autorités fiscales ont procédé à la redistribution de ladite somme au moyen de la compensation, dans les conditions où cette somme était bloquée dès le mois de décembre 2014.

Dans la présente procédure, la partie requérante a précisé expressément que le paiement susmentionné avait été fait tant en vue de la réduction de la peine, conformément à l'article 10, paragraphe 1, de la loi n° 241/2005, que pour arrêter le cours des intérêts et pénalités. Toutefois, les autorités fiscales n'ont pas tenu compte de cela lors du contrôle fiscal, puisqu'elles ont mis à la charge [Or. 12] de la partie requérante des intérêts et des pénalités également pour la période pendant laquelle celle-ci a payé en avance la somme représentant le supplément de TVA.

Dans l'affaire pénale, en première instance, la partie requérante a été condamnée solidairement au paiement de la somme de 9 238 577 RON à titre de dommages civils accordés à la partie civile, l'État roumain, représenté par la direction juridique de l'ANAF de Bucarest, avec des obligations fiscales accessoires dues, dans les conditions prévues par le code de procédure fiscale, à compter de l'échéance jusqu'au paiement intégral.

Dans ces conditions, il est avancé que les autorités fiscales ont établi des obligations accessoires, y compris pour la somme payée au stade des poursuites pénales, même si cette somme se trouvait à la disposition de l'État, et que la juridiction pénale a condamné la partie requérante à réparer solidairement l'intégralité du préjudice prétendument subi par l'État roumain, bien que la somme mise à la charge de la requérante ait déjà été bloquée sur le compte des organes de l'État.

La demande d'intérêts adressée aux autorités fiscales a été rejetée comme infondée, au motif que la somme payée au cours des poursuites pénales sur le compte « Montant disponible des sommes encaissées représentant le préjudice causé et recouvré dans les conditions prévues à l'article [10] de la loi n° 241/2005 » avait été utilisée pour éteindre des obligations fiscales établies lors du contrôle fiscal ultérieur.

Il est soutenu à cet égard que, si cette somme avait été considérée comme due dès le stade des poursuites pénales, plus aucune obligation accessoire y afférente n'aurait dû figurer dans les actes administratifs fiscaux établis lors du contrôle fiscal, parce que la somme en question se trouvait déjà à la disposition des institutions défenderesses.

Le contrôle fiscal effectué par les autorités fiscales a couvert intégralement la période sur laquelle portaient les poursuites pénales, à la suite desquelles le contribuable, une personne morale, a été renvoyé devant la juridiction pénale et condamné à la réparation du préjudice au pénal (afférent au prétendu non-paiement de la TVA).

Il est donc important de préciser que cette superposition de périodes (la période comprise entre le 1<sup>er</sup> novembre 2011 et le 21 septembre 2012 étant commune aux deux procédures) et d'impôt prétendument dû par la société (la TVA) est pertinente, puisque SC Mitliv Exim SRL a demandé uniquement les intérêts sur le paiement indu de la TVA pour la période mentionnée.

Il importe peu de savoir si la période sur laquelle portait le contrôle fiscal est plus longue que celle sur laquelle portaient les poursuites pénales, ce que la Cour analysera est l'incidence des règles du droit de l'Union au regard de la seule période pour laquelle la partie requérante demande des intérêts.

Dans chacune de ces procédures, un préjudice a été établi en raison du non-paiement de la TVA due au Trésor public, malgré le fait que le préjudice correspondant aux deux volets, administratif et fiscal, [découle des] mêmes faits matériels prétendument commis par SC Mitliv Exim SRL (seule la TVA est pertinente en l'espèce, étant donné que la société demande des intérêts sur la somme payée à titre de TVA) : 3 527 305 RON au titre du préjudice pénal et 3 718 357 RON à titre de supplément de TVA, ainsi que des obligations accessoires calculées à compter de l'échéance des créances principales, le 25 octobre 2010, et jusqu'au 25 janvier 2016 (le préjudice fiscal).

La juridiction de céans retient que la société requérante demande des intérêts sur les sommes payées en vue d'une réduction de peine, pour couvrir le préjudice pénal, qui selon elle serait le même que le préjudice fiscal, cela étant par ailleurs l'aspect essentiel dans la présente affaire : la partie requérante demande la compensation de la somme payée dans le cadre de la procédure pénale avec la somme correspondant à la TVA dans le cadre de la procédure fiscale, pour identité de préjudice.

Par conséquent, eu égard également aux réponses données par la Cour aux questions préjudicielles qui lui ont été posées, cela laisse penser que la partie requérante peut avoir droit à des intérêts à compter de la date à laquelle les paiements ont été effectués au cours des poursuites pénales et jusqu'à la date de restitution de la somme correspondant à ces paiements, pour l'intégralité de la période pendant laquelle cette somme a été bloquée sur le compte de l'État roumain, et que ces sommes ne sont pas contraires au droit de l'Union et à ce qui a été consacré par la jurisprudence de l'Union. **[Or. 13]**

La société requérante considère que le paiement effectué au cours des poursuites pénales ne saurait avoir pour seul effet la possibilité de l'invoquer dans le cadre de la procédure pénale en vue de la réduction de moitié de la fourchette de peine, sans avoir également des effets sur le plan fiscal et/ou administratif. En effet, il s'agit de la même TVA due à l'État roumain, découlant des mêmes faits matériels (la fraude fiscale reprochée à la société), TVA qui a été pratiquement perçue deux fois, assortie des frais accessoires.

Dans ce contexte, le Tribunalul București (tribunal de grande instance de Bucarest) juge utile pour le règlement de la présente affaire de clarifier les questions d'interprétation ci-après :

[omissis] [texte des questions préjudicielles reprises dans le dispositif]

Au sujet de ces questions, la juridiction de céans indique que le problème soulevé en l'espèce est celui du caractère excessif des mesures appliquées à la partie requérante, consistant dans le fait que le paiement effectué au cours des poursuites pénales ne produit des effets/n'est reconnu ni dans le volet fiscal ni dans celui civil de l'affaire pénale.

Ainsi que nous l'avons également indiqué ci-dessus, les autorités fiscales ont établi des obligations accessoires y compris pour la somme payée au stade des poursuites pénales, même si cette somme se trouvait à la disposition de l'État, et la juridiction pénale a condamné la partie requérante à réparer solidairement l'intégralité du préjudice prétendument subi par l'État roumain, bien que la somme mise à la charge de celle-ci ait déjà été bloquée sur le compte des organes de l'État.

Ce problème du caractère excessif de certaines sanctions appliquées à un contribuable mis en cause à double titre a représenté et continue à représenter une préoccupation de la Cour de justice de l'Union européenne et de la Cour européenne des droits de l'homme.

Ainsi, dans son arrêt du 15 novembre 2016, *A et B c. Norvège* (CE:ECHR:2016:1115JUD002413011), la Cour européenne des droits de l'homme a jugé que, à ses yeux, les États membres devraient pouvoir légitimement opter pour des réponses juridiques complémentaires face à certains comportements considérés comme dangereux pour la société, dont elle cite également la fraude fiscale, au moyen de différentes procédures formant un tout cohérent de manière à traiter sous ses différents aspects le problème social en question, pourvu que ces réponses juridiques combinées ne représentent pas une charge excessive pour la personne en cause.

L'article 4 du protocole n° 7 [de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales] n'exclut pas une double procédure, sous réserve que certaines conditions soient remplies. Plus particulièrement, il doit être démontré de manière convaincante que les **[Or. 14]** deux procédures en question ont un lien suffisamment étroit sur le fond et dans le temps. Par conséquent, non seulement les buts poursuivis et les moyens utilisés pour les atteindre doivent, en substance, être complémentaires et liés dans le temps, mais aussi les possibles conséquences de l'organisation du traitement juridique des faits examinés doivent être proportionnelles et prévisibles pour les personnes en question.

Les facteurs matériels servant à déterminer l'existence d'un lien de fond suffisamment étroit portaient, entre autres, sur les points suivants : (i) si les

procédures ont poursuivi des buts complémentaires et, ainsi, ont abordé des aspects différents des faits de l'affaire, (ii) si la dualité des procédures a été une conséquence prévisible, tant en droit qu'en pratique, (iii) si les deux procédures ont été menées de manière à éviter autant que possible toute superposition lors de la collecte et de l'évaluation des preuves, et notamment si l'interaction appropriée entre différentes autorités compétentes en vue de l'établissement des faits dans la première affaire a également été utilisée dans l'autre affaire et (iv) si la sanction infligée dans le cadre de la procédure qui est devenue définitive en premier a été prise en compte aux fins de la procédure devenue définitive ultérieurement, de manière à éviter que la personne en question supporte une charge excessive.

Dans l'arrêt de la Cour EDH du 15 novembre 2016, *A et B c. Norvège* (CE:ECHR:2016:1115JUD 002413011), les autorités nationales ont établi que les faits des requérants étaient passibles tant d'une sanction administrative que d'une sanction pénale. La sanction administrative consistant dans une majoration d'impôt a rempli son rôle de dissuasion générale et de compensation pour le volume considérable de travail et les coûts supportés par les autorités fiscales au nom de l'État. La condamnation pénale a poursuivi des fins non seulement dissuasives mais aussi répressives s'agissant de la même omission préjudiciable pour la société, et a comporté un élément additionnel de fraude délictueuse.

Selon la Cour européenne des droits de l'homme, une importance significative doit être attachée au fait que, en prononçant son arrêt de condamnation des requérants, la juridiction nationale a tenu compte du fait que ceux-ci avaient déjà été sanctionnés, par l'imposition d'une majoration d'impôt, et que le cumul de sanctions correspondant à une double procédure a été prévisible pour le requérant, qui devait savoir dès le début que les poursuites pénales et l'imposition de sanctions fiscales ont été rendues possibles ou même probables dans une telle situation.

[omissis] **[Or. 15]** [omissis] [sont cités une fois de plus les points 45, 46 et 58 de l'arrêt du 20 mars 2018, *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197]

Dans l'affaire C-524/15 (*Menci*), la Cour précise qu'une réglementation nationale qui autorise un cumul de poursuites et de sanctions de nature pénale doit remplir les conditions cumulatives suivantes :

- répondre à un objectif d'intérêt général de nature à justifier un tel cumul de procédures et de sanctions, qui doivent viser des buts complémentaires (point 44) ;
- prévoir des règles claires et précises permettant au justiciable de prévoir quels actes et omissions sont susceptibles de faire l'objet d'un tel cumul de poursuites et de sanctions (point [49]) ;
- garantir que les procédures sont coordonnées, afin de réduire au strict nécessaire la charge supplémentaire que comporte un tel cumul pour les personnes concernées (points 53 et 63),

- garantir que la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées est limitée au strict nécessaire par rapport à la gravité de l'infraction concernée (points 55 et 63).

Eu égard à ces considérations, la Cour indique, dans l'affaire C-524/15 (Menci), que l'objectif de garantir la perception de l'intégralité de la TVA due sur les territoires des États membres est de nature à justifier un cumul de poursuites et de sanctions de nature pénale (points 44 et 63).

Cependant, il est très important de noter que, au point 58 de l'arrêt Menci, la Cour a jugé que non seulement la loi/réglementation nationale doit remplir les conditions cumulatives susmentionnées, mais aussi les autorités nationales doivent appliquer ces réglementations de manière à ce que la charge résultant ne soit pas excessive pour la personne concernée.

[omissis] **[Or. 16]** [omissis] [sont cités une fois de plus les points 25 à 27 de l'arrêt du 26 février 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105]

En ce qui concerne la nécessité de l'aide apportée par la Cour dans la présente affaire, la juridiction de céans indique que, si la somme en question était considérée comme due dès le stade des poursuites pénales, on pourrait en conclure que les actes administratifs fiscaux établis lors du contrôle fiscal n'auraient pas dû mentionner des obligations accessoires afférentes à cette somme, qui se trouvait à la disposition des institutions défenderesses.

Si, en revanche, cette somme était considérée comme due à compter de la date d'établissement des actes administratifs fiscaux lors du contrôle fiscal effectué auprès de la requérante, alors on pourrait soutenir que celle-ci aurait eu droit à des intérêts et pénalités pour la période comprise entre les mois de décembre 2014 et de décembre 2015, période au cours de laquelle cette somme s'est trouvée à la disposition des organes de l'État, étant perçue en l'absence d'un titre de créance fiscale ou d'une décision de justice définitive.

[omissis]

**PAR CES MOTIFS,  
AU NOM DE LA LOI,  
DÉCIDE**

La demande de la requérante tendant à saisir la Cour d'un renvoi préjudiciel est accueillie.

En vertu de l'article 267 TFUE, la Cour de justice de l'Union européenne est saisie des questions préjudicielles suivantes :

« 1) Les articles 2 et 273 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, l'article 50 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et l'article 325 TFUE, rapportés à des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, s'opposent-ils à une réglementation nationale telle que celle de l'espèce, qui permet l'adoption ou la mise en œuvre de mesures de sanction à l'égard d'un contribuable, une personne morale, dans le cadre à la fois d'une procédure administrative et d'une procédure pénale, procédures qui sont menées parallèlement à son égard, pour les mêmes actes matériels de fraude fiscale, lorsque la sanction relevant de la procédure administrative peut être caractérisée comme étant également de nature pénale, conformément aux critères établis par la juridiction européenne dans sa jurisprudence, et dans quelle mesure toutes ces démarches, lorsqu'elles sont combinées, présentent-elles un caractère excessif à l'égard du même contribuable ?

2) À la lumière de la réponse à la première question, le droit de l'Union doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale telle que celle de l'affaire au principal, qui permet à l'État, représenté par ses organes fiscaux, de ne pas tenir compte, dans le cadre de la procédure administrative, pour les mêmes faits matériels de fraude fiscale, de la somme qui a déjà été payée au titre du préjudice pénal et qui couvre également le préjudice fiscal, de sorte qu'il bloque cette somme pour une certaine période, pour [Or. 17] ensuite mettre à la charge du contribuable, dans le cadre de la procédure administrative, des obligations fiscales accessoires également sur la dette déjà payée ? »

[omissis] [procédure et signatures]