

Cauza C-570/20**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

28 octombrie 2020

Instanța de trimitere:

Cour de cassation (Franța)

Data deciziei de trimitere:

21 octombrie 2020

Recurent:

BV

Intimată:Direction départementale des finances publiques de la Haute-Savoie
(Direcția Finanțelor Publice, departamentul Haute-Savoie)**1. Obiectul și datele litigiului:**

- 1 BV a exercitat profesia de expert contabil până la 14 iunie 2011. În urma unor controale aferente anilor 2009, 2010 și 2011, administrația fiscală a depus plângere la 10 martie 2014 pentru neregularități contabile și fraude privind impozitul pe venit și TVA-ul, în special prin disimularea veniturilor încasate pentru un quantum de TVA eludat de 82 507 euro.
- 2 Prin hotărârea din 23 iunie 2017, tribunal correctionnel d'Annecy [Tribunalul Corecțional din Annecy] l-a obligat pe BV la 12 luni de închisoare, în special pentru sustragerea frauduloasă a operațiunilor de la stabilirea și de la plata parțială sau totală a TVA-ului între 1 ianuarie 2010 și 14 iunie 2011.
- 3 În fața cour d'appel de Chambéry [Curtea de Apel din Chambéry], BV a solicitat achitarea sa pentru motivul că condamnarea sa contravine principiului *ne bis in idem* garantat de articolul 50 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene. Acesta a arătat că a făcut deja , cu titlu personal, obiectul unei proceduri de rectificarea fiscală pentru aceleași fapte, care a condus la penalități

fiscale de 40 % din taxele eludate. În opinia lui BV, severitatea globală a sistemului represiv este disproporționată.

- 4 Prin hotărârea din 13 februarie 2019, cour d'appel de Chambéry a respins aplicarea normei *ne bis in idem* pentru motivul
 - că articolul 1741 din code général des impôts [Codul general al impozitelor] prevede posibilitatea cumulării sancțiunilor penale și a sancțiunilor fiscale în urma unei proceduri penale și a unei proceduri administrative independente una de cealaltă și având obiecte și finalități diferite;
 - că această normă este conformă cu articolul 50 din cartă, întrucât Conseil constitutionnel [Consiliul Constituțional] i-a precizat domeniul de aplicare, indicând:
 - că nu se aplică decât în cazurile cele mai grave de disimulare frauduloasă a sumelor supuse impozitului, iar această *gravitate* poate rezulta din cuantumul taxelor fraudate, din natura acțiunilor persoanei urmărite și din împrejurările comiterii acestora; și
 - cuantumul total al sancțiunilor eventual aplicate nu trebuie să depășească cuantumul cel mai ridicat al uneia dintre sancțiunile impuse, în temeiul principiului *proporționalității*.
- 5 Cour d'appel de Chambéry a confirmat dispozițiile hotărârii referitoare la vinovăție și l-a condamnat pe BV la 18 luni de închisoare.
- 6 La 15 februarie 2019, BV a sesizat Cour de cassation [Curtea de Casație] cu un recurs.

2. Dispozițiile în cauză:

A. *Dreptul Uniunii*

Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene

- 7 Articolul 50, intitulat „Dreptul de a nu fi judecat sau condamnat de două ori pentru aceeași infracțiune”, are următorul cuprins:

„Nimeni 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.”
- 8 Articolul 52 precizează întinderea drepturilor garantate după cum urmează:

„(1) Orice restrângere a exercițiului drepturilor și libertăților recunoscute prin prezenta cartă trebuie să fie prevăzută de lege și să respecte substanța acestor

drepturi și libertăți. Prin respectarea principiului proporționalității, pot fi impuse restrângeri 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.”

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

9 Articolul 273 prevede:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni fraudă, 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.”

B. Dreptul francez

Codul general al impozitelor

10 Articolul 1729 prevede sancțiuni fiscale, sub formă de majorări între 40 și 80 % din impozitul eludat, pentru inexactitățile sau omisiunile voluntare care afectează o declarație.

11 Articolul 1741, în versiunea aplicabilă în cauză, rezultată din Legea nr. 2010-1658 din 29 decembrie 2010, incriminează și sancționează penal infracțiunea de fraudă fiscală care este pasibilă de o amendă de 37 500 euro și de o pedeapsă cu închisoarea de cinci ani, independent de sancțiunile fiscale aplicabile.

Jurisprudența Conseil constitutionnel

12 Conseil constitutionnel a declarat conformă cu principiile necesității și proporționalității infracțiunilor și pedepselor cumularea procedurilor și sancțiunilor penale și fiscale în cazul disimulării unor sume supuse impozitului, precum și în cazul omisiunii declarării.

13 Conseil constitutionnel a considerat că procedurile penale și fiscale erau complementare:

„[...] dispozițiile articolului 1729, precum și dispozițiile contestate ale articolului 1741, permit să se asigure atât protecția intereselor financiare ale statului, cât și egalitatea în fața impozitului, prin urmărirea unor obiective comune, în același timp disuasive și represive. Recuperarea contribuției publice necesare și obiectivul combaterii fraudei fiscale justifică inițierea unor proceduri suplimentare în cazul fraudelor celor mai grave. Pe lângă controalele în urma

căroră administrația fiscală aplică sancțiuni pecuniare, se poate adăuga de asemenea procesul penal în condițiile și potrivit procedurilor reglementate de lege.”

14 Conseil constitutionnel a exprimat însă trei rezerve de interpretare care limitează această cumulare:

- un contribuabil care a fost scutit de impozit printr-o hotărâre judecătorească rămasă definitivă pentru un motiv de fond nu poate fi condamnat penal pentru fraudă fiscală (prima rezervă);
- articolul 1741 din Codul general al impozitelor care sancționează fraudă fiscală nu se aplică decât cazurilor celor mai grave de disimulare frauduloasă a unor sume supuse impozitului sau a unor omisiuni declarative, gravitate care poate rezulta din cuantumul drepturilor fraudate, din natura acțiunilor persoanei urmărite și din împrejurările intervenției lor (a doua rezervă);
- deși eventualitatea inițierii a două proceduri poate conduce la o cumulare a sancțiunilor, principiul proportionalității presupune că, în orice caz, cuantumul total al eventualelor sancțiuni pronunțate nu depășește cuantumul cel mai ridicat al uneia dintre sancțiunile impuse (a treia rezervă).

Jurisprudența Cour de cassation

15 În ceea ce privește a doua rezervă referitoare la gravitatea faptelor de natură să justifice sancționarea penală care se adaugă sancționării administrative, Cour de cassation a precizat modalitățile de aplicare a acesteia după cum urmează:

„Atunci când inculpatul pentru fraudă fiscală demonstrează că a făcut, cu titlu personal, obiectul unei sancțiuni fiscale pentru aceleași fapte, instanței penale îi revine sarcina, după caracterizarea elementelor constitutive ale infracțiunii respective în raport cu articolul 1741 din Codul general al impozitelor și anterior pronunțării unor sancțiuni penale, de a verifica dacă faptele reținute prezintă gradul de gravitate de natură să justifice represiunea penală complementară. Instanța este obligată să își motiveze decizia, iar gravitatea poate rezulta din cuantumul taxelor fraudate, din natura acțiunilor persoanei urmărite sau din împrejurările săvârșirii acestora, în special a celor care constituie circumstanțe agravante. În lipsa unei astfel de gravități, instanța nu poate avea în vedere condamnarea.”

16 Hotărârile pronunțate de Cour de cassation permit deducerea unor elemente de fapt considerate a caracteriza criteriile stabilite de Conseil constitutionnel, în special reiterarea actelor de omisiune în obligația de declarare pe o perioadă lungă, în pofida mai multor puneri în întârziere, calitatea de ales al Republicii a unuia dintre cei doi inculpați, recurgerea la intermediari stabiliți în străinătate, cuantumul taxelor eludate.

- 17 În ceea ce privește a treia rezervă referitoare la proporționalitatea cumulării sancțiunilor penale și fiscale, Cour de cassation a precizat de asemenea modalitățile de aplicare a acestora după cum urmează:

„Atunci când inculpatul demonstrează că a făcut, cu titlu personal, obiectul unei sancțiuni fiscale pronunțate definitiv pentru aceleași fapte, instanța penală nu este obligată să vegheze la respectarea cerinței proporționalității decât în cazul în care pronunță o pedeapsă de aceeași natură.”

- 18 De aici rezultă, potrivit Cour de cassation, că principiul proporționalității nu este încălcat atunci când instanța condamnă un inculpat, în privința căruia au fost impuse sancțiuni fiscale definitive, la o pedeapsă cu închisoarea a cărei executare a fost suspendată, din moment ce nu i-a fost aplicată nicio amendă penală (hotărârile citate anterior)
- 19 Astfel, rezerva de interpretare nu poate privi decât sancțiuni de aceeași natură, dat fiind că punerea sa în aplicare presupune, pentru instanța care se pronunță în ultimă instanță, posibilitatea de a compara maximurile sancțiunilor penale și fiscale aplicate pentru a stabili cuantumul cel mai ridicat care constituie plafonul.

3. Opinia recurentului:

- 20 Recurentul reproșează cour d'appel [Curtea de Apel], pe de o parte, că a încălcat articolul 50 din Carta drepturilor fundamentale prin faptul că a refuzat să respingă aplicarea articolului 1741 din Codul general al impozitelor, ale cărui dispoziții astfel cum au fost interpretate de Conseil constitutionnel nu sunt nici clare, nici precise și, pe de altă parte, că nu s-a asigurat că pedeapsa rezultată din ansamblul sancțiunilor care i-au fost impuse nu era excesivă în raport cu neregularitățile reproșate.

4. Aprecierea efectuată de Cour de cassation:

- 21 Potrivit Curții de Justiție, din moment ce urmăresc să asigure colectarea în mod corect a TVA-ului și combaterea fraudei, sancțiunile administrative aplicate de autoritățile fiscale naționale și procedurile penale inițiate împotriva infracțiunilor în materie de TVA constituie o punere în aplicare a articolelor 2 și 273 din Directiva 2006/112, precum și a articolului 325 TFUE și, prin urmare, a dreptului Uniunii, în sensul articolului 51 alineatul (1) din cartă, și trebuie, în consecință, să respecte dreptul garantat la articolul 50 din cartă (a se vedea Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson C-617/10, EU:C:2013:105).
- 22 Curtea de Justiție a statuat de asemenea 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 (a se vedea Hotărârea din 27 mai 2014, Spasic, C-129/14 PPU, EU:C:2014:586).

23 Prin Hotărârea din 20 martie 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, Curtea de Justiție a statuat:

„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.”

24 Nu se poate contesta că reglementarea în cauză urmărește în special combaterea infracțiunilor în materie de TVA pentru a garanta colectarea în integralitate a TVA-ului datorat și răspunde astfel unui obiectiv de interes general, de natură să justifice un cumul de proceduri și de sancțiuni de natură penală, care urmăresc scopuri complementare.

25 În primul rând, potrivit Curții de Justiție, nu poate fi impusă o limitare a principiului *ne bis in idem* decât dacă este necesară și, în acest scop, trebuie „să prevadă norme clare și precise care să permită justițiabilului să prevadă care acțiuni și omisiuni pot face obiectul unui astfel de cumul de proceduri și de sancțiuni” (Hotărârea din 20 martie 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punctul 49).

26 În această hotărâre, Curtea de Justiție a considerat că reglementarea italiană „prevăde, 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”. Curtea a arătat astfel că această reglementare stabilește „condițiile în care neplata în termenele prevăzute de lege a TVA-ului datorat poate conduce la aplicarea unei sancțiuni administrative de natură penală [...] 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” (Hotărârea din 20 martie 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punctele 50 și 51).

- 27 Potrivit recurentului, reglementarea franceză nu îndeplinește condiția de claritate și de previzibilitate a cumulării dintre penal și fiscal.
- 28 Trebuie arătat, pe de o parte, că articolele 1741 și 1729 din Codul general al impozitelor citate anterior definesc cu precizie actele sau omisiunile care pot face obiectul procedurilor și al sancțiunilor penale și fiscale.
- 29 Pe de altă parte, în temeiul rezervei de interpretare stabilită de Conseil constitutionnel, posibilitatea de a condamna penal un contribuabil deja sancționat fiscal este limitată la anumite cazuri care intră în sfera celor mai grave fapte de disimulare sau de omisiune frauduloasă în obligația de declarare . Această gravitate poate rezulta din cuantumul taxelor eludate, din natura acțiunilor persoanei urmărite sau din împrejurările săvârșirii acestora.
- 30 În plus, jurisprudența Cour de cassation a dedus elemente de fapt care permit precizarea modalităților de punere în aplicare a acestor criterii. Aceasta a adăugat de asemenea că circumstanțele agravante prevăzute la articolul 1741 din Codul general al impozitelor sunt de natură să califice criteriul gravității.
- 31 Cu toate acestea, condiția prealabilă a gravității faptelor de fraudă fiscală nu rezultă numai din cuantumul taxelor eludate, ci poate de asemenea să ia în considerare alte împrejurări referitoare la natura și la contextul acțiunilor persoanei interesate.
- 32 În aceste condiții, nu se poate afirma că aplicarea corectă a dreptului Uniunii se impune atât de evident încât să nu lase loc niciunei îndoieli rezonabile.
- 33 În al doilea rând, conform Curții de Justiție, „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” (Hotărârea din 20 martie 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punctul 55).
- 34 În schimb, într-o altă hotărâre pronunțată în aceeași zi, Curtea de Justiție a considerat că reglementarea italiană în materie de manipulări ale pieței nu garantează limitarea severității tuturor sancțiunilor aplicate la ceea ce este strict necesar în raport cu gravitatea încălcării vizate (Hotărârea din 20 martie 2018, Garlsson Real Estate și alții, C-537/16, EU:C:2018:193). Ea a arătat astfel că reglementarea menționată se limitează să prevadă că, în cazul în care, pentru aceleași fapte, au fost aplicate o amendă penală și o sancțiune administrativă

pecuniară de natură penală, recuperarea celei dintâi este limitată la partea care depășește cuantumul celei de a doua și că această reglementare vizează numai cumulul de pedepse pecuniare, iar nu cumulul unei sancțiuni administrative pecuniare de natură penală cu pedeapsa cu închisoarea.

- 35 Recurentul reproșează cour d'appel de Paris [Curtea de Apel din Paris] că nu s-a asigurat că pedeapsa care rezultă din toate sancțiunile care i-au fost impuse nu era excesivă în raport cu infracțiunea în cauză, ceea ce presupune să se ridice în prealabil problema dacă reglementarea franceză îndeplinește condiția proporționalității cumulului sancțiunilor penale și fiscale *in abstracto*.
- 36 Trebuie arătat că, pe de o parte, în temeiul rezervei de interpretare stabilite de Conseil constitutionnel, reglementarea franceză limitează procesul penal la infracțiunile care prezintă o anumită gravitate, pentru care legiuitorul național a prevăzut printre altele, pe lângă o pedeapsă cu amenda, o pedeapsă cu închisoarea.
- 37 Pe de altă parte, în temeiul unei alte rezerve de interpretare emise de Conseil constitutionnel, posibilitatea de a cumula sancțiuni este limitată de imposibilitatea de a depăși cuantumul cel mai ridicat al uneia dintre sancțiunile aplicate. Totuși, această normă nu privește decât sancțiunile de aceeași natură, și anume sancțiunile pecuniare.
- 38 În aceste condiții, nu se poate afirma că aplicarea corectă a dreptului Uniunii se impune atât de evident încât să nu lase loc niciunei îndoieli rezonabile.

5. Întrebările preliminare:

- 39 Se adresează Curții de Justiție următoarele întrebări preliminare:
1. Cerința clarității și previzibilității circumstanțelor în care disimulările în obligația de declarare în materie de TVA pot face obiectul unei cumulări de proceduri și de sancțiuni de natură penală este îndeplinită de norme naționale precum cele descrise anterior?
 2. Cerința necesității și a proporționalității cumulării unor astfel de sancțiuni este îndeplinită de norme naționale precum cele descrise anterior?