



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
MICHAL BOBEK
prezentate la 13 iulie 2017¹

Cauza C-574/15

Mauro Scialdone

[cerere de decizie preliminară formulată de Tribunale di Varese (Tribunalul din Varese, Italia)]

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoare adăugată (TVA) – Directiva 2006/112 – Articolul 4 alineatul (3) TUE – Principiul cooperării loiale – Articolul 325 TFUE – Protejarea intereselor financiare ale Uniunii – Convenția privind protejarea intereselor financiare ale Comunităților Europene (Convenția PIF) – Legislația națională care prevede sancțiuni penale referitoare la neplata reținerilor și a TVA-ului în termenul legal – Prag pecuniar mult mai ridicat aplicabil infracțiunilor legate de TVA – Legislația națională care prevede stingerea răspunderii penale dacă TVA-ul este plătit – Obligația statelor membre de a stabili sancțiuni efective, proporționale și disuasive – Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene – Articolul 49 alineatul (1) din cartă – Principiul legalității – Aplicarea retroactivă a sancțiunii mai puțin severe – Securitate juridică”

Cuprins

I. Introducere	3
II. Cadrul juridic	3
A. Dreptul Uniunii	3
1. Carta	3
2. Articolul 325 TFUE	4
3. Convenția PIF	4
4. Directiva TVA	4
5. Regulamentul nr. 2988/95	5
B. Dreptul italian	5
III. Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare	6

¹ Limba originală: engleza.

IV. Analiză	8
A. Dispozițiile de drept al Uniunii aplicabile în prezenta cauză	8
1. Convenția PIF	8
(a) Convenția PIF și TVA-ul	9
(b) Noțiunea de fraudă în sensul Convenției PIF	12
2. Articolul 325 TFUE.....	12
(a) Afectarea intereselor financiare ale Uniunii	13
(b) Aplicabilitatea articolului 325 alineatele (1) și (2) TFUE	14
(c) Articolul 325 alineatul (1) TFUE coroborat cu articolul 4 alineatul (3) TUE	16
3. Directiva TVA și principiul cooperării loiale	17
4. Concluzie intermediară	18
B. Răspunsul la întrebările preliminare	18
1. Cu privire la primul aspect al celei de a treia întrebări preliminare: Convenția PIF	18
2. Cu privire la prima întrebare: praguri diferențiate și obligația de a stabili sancțiuni echivalente.	19
(a) Ce este regimul național „analog”?	19
(b) O diferențiere justificată?	21
3. Cu privire la a doua întrebare și cu privire la primul aspect al celei de a treia întrebări: stingerea răspunderii penale și sancțiuni efective și disuasive	22
(a) Noua cauză de impunitate	22
(b) Pertinența pragului de 50 000 de euro stabilit în Convenția PIF	25
(c) Concluzie intermediară	25
C. Efectele unei potențiale incompatibilități între dreptul național și dreptul Uniunii	25
1. „Nucleul” principiului legalității: interdicția retroactivității	27
2. Interpretarea largă a principiului legalității: lex mitior și securitatea juridică	27
3. Implicațiile principiului lex mitior și ale securității juridice în prezenta cauză	31
V. Concluzii	33

I. Introducere

1. În Italia, neplata TVA-ului declarat corect în termenul-limită prevăzut de legislație conduce la sancțiuni penale. Prin urmare, domnul Mauro Scialdone, în calitate de administrator unic al unei societăți care nu a efectuat plata în termenele prevăzute, a fost acuzat de săvârșirea unei infracțiuni.

2. În timp ce procedura penală împotriva domnului Scialdone se afla în curs de desfășurare, legislația națională aplicabilă a fost modificată. În primul rând, modificarea a ridicat în mod considerabil praguri peste care neplata TVA-ului este considerată o infracțiune. De asemenea, aceasta a stabilit praguri diferite în ceea ce privește TVA-ul și reținerile. În al doilea rând, aceasta a adăugat o nouă cauză de impunitate în cazul în care datoria fiscală, inclusiv penalitățile administrative și dobânzile, a fost plătită integral înaintea declarării deschiderii procesului în primă instanță.

3. După intrarea în vigoare a ultimei modificări, comportamentul domnului Scialdone nu ar mai fi pasibil de sancțiune pe baza principiului aplicării retroactive a sancțiunii mai puțin severe. Valoarea TVA-ului pe care acesta nu l-a plătit la timp se situează sub noul prag. Cu toate acestea, instanța de trimitere are îndoieli în ceea ce privește compatibilitatea modificării cu articolul 4 alineatul (3) TUE, cu articolul 325 TFUE, cu Directiva TVA² și cu Convenția privind protejerea intereselor financiare ale Comunităților Europene³. Respectă noul regim de sancțiuni pentru neplata TVA-ului obligația de a stabili sancțiuni pentru încălcările dreptului UE în mod analog celor aplicate în cazul încălcărilor similare în sensul legislației naționale? Este acesta conform cu obligația statelor membre de a impune sancțiuni disuasive și efective? Acestea sunt întrebările fundamentale la care Curtea este invitată să răspundă în prezenta cauză.

4. Cu toate acestea, instanța de trimitere a sugerat de asemenea că, în cazul în care modificarea în cauză ar fi declarată incompatibilă cu dreptul Uniunii Europene, aceasta ar trebui să fie anulată. Efectul ar fi continuarea urmăririi penale a domnului Scialdone. În consecință, prezenta cauză invocă aspecte fundamentale referitoare la principiile legalității și securității juridice și în special la aplicarea retroactivă a sancțiunii mai puțin severe, consacrată la articolul 49 alineatul (1) din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene („carta”).

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

1. Carta

5. Articolul 49 din cartă stabilește principiile legalității și proporționalității infracțiunilor și pedepselor. Primul alineat al acestuia are următorul cuprins: „Nimeni nu poate fi condamnat pentru o acțiune sau omisiune care, în momentul săvârșirii, nu constituia infracțiune potrivit dreptului intern sau dreptului internațional. De asemenea, nu se poate aplica o pedeapsă mai mare decât cea aplicabilă la momentul săvârșirii infracțiunii. În cazul în care, ulterior săvârșirii infracțiunii, legea prevede o pedeapsă mai ușoară, se aplică aceasta din urmă.”

2 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, denumită în continuare „Directiva TVA”).

3 Convenție elaborată pe baza articolului K.3 din Tratatul privind Uniunea Europeană, (JO 1995, C 316, p. 49, Ediție specială, 19/vol. 12, p. 50) („Convenția PIF”).

2. *Articolul 325 TFUE*

6. În conformitate cu articolul 325 alineatul (1) TFUE, „Uniunea și statele membre combat fraudă și orice altă activitate ilegală care aduce atingere intereselor financiare ale Uniunii prin măsuri luate în conformitate cu prezentul articol, măsuri care descurajează fraudele și oferă o protecție efectivă în statele membre, precum și în instituțiile, organele, oficiile și agențiile Uniunii”.

7. Articolul 325 alineatul (2) prevede: „Pentru a combate fraudă care aduce atingere intereselor financiare ale Uniunii, statele membre adoptă aceleași măsuri pe care le adoptă pentru a combate fraudă care aduce atingere propriilor lor interese financiare.”

3. *Convenția PIF*

8. Convenția PIF prevede la articolul 1:

„(1) În sensul prezentei convenții, constituie fraudă care aduce atingere intereselor financiare ale Comunităților Europene:

[...]

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

- folosirea sau prezentarea unor declarații sau documente false, inexacte sau incomplete, care au ca efect perceperea sau reținerea pe nedrept a resurselor bugetului general al Comunităților Europene sau ale bugetelor gestionate de Comunitățile Europene sau în numele acestora;
- necomunicarea unei informații prin încălcarea unei obligații specifice, având același efect;
- deturnarea unui avantaj obținut în mod legal, având același efect.

(2) Sub rezerva articolului 2 alineatul (2), fiecare stat membru ia măsurile necesare și adecvate pentru a transpune în dreptul penal intern dispozițiile alineatului (1) astfel încât comportamentele menționate să fie sancționate ca fapte penale.

[...]

(4) Caracterul intenționat al unei acțiuni sau al unei omisiuni dintre cele menționate la alineatele (1) și (3) poate decurge din împrejurări de fapt obiective.”

9. În conformitate cu articolul 2 alineatul (1) din Convenția PIF, „fiecare stat membru ia măsurile necesare pentru a se asigura că comportamentele menționate la articolul 1, precum și complicitatea, instigarea sau tentativa la comportamentele menționate la articolul 1 alineatul (1) se pedepsesc cu sancțiuni penale efective, proporționate și disuasive, inclusiv, cel puțin în cazurile de fraudă gravă, cu pedepse privative de libertate care pot duce la extrădare, înțelegându-se că trebuie considerată fraudă gravă oricare fraudă care implică o sumă minimă care urmează să fie stabilită de fiecare stat membru. Această sumă minimă nu poate fi stabilită la o sumă mai mare de 50 000 [de euro]”.

4. *Directiva TVA*

10. În conformitate cu articolul 206 din Directiva TVA, „orice persoană impozabilă obligată la plata TVA are obligația de a plăti valoarea netă a TVA cu ocazia depunerii declarației privind TVA prevăzute la articolul 250. Cu toate acestea, statele membre pot stabili o altă dată pentru plata respectivei sume sau pot solicita efectuarea unor plăți provizorii anticipate”.

11. Articolul 250 alineatul (1) din Directiva TVA prevede că: „Fiecare persoană impozabilă depune o declarație privind TVA în care se menționează toate informațiile necesare pentru a calcula taxa exigibilă și deducerile de efectuat, inclusiv, în măsura în care acest lucru este necesar pentru stabilirea bazei impozabile, valoarea totală a operațiunilor referitoare la această taxă și la aceste deduceri, precum și valoarea operațiunilor scutite [...]”

12. În conformitate cu articolul 273 din Directiva TVA, „[s]tatele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor [...]”

5. *Regulamentul nr. 2988/95*

13. În conformitate cu articolul 1 alineatul (2) din Regulamentul (CE, Euratom) nr. 2988/95 privind protecția intereselor financiare ale Comunităților Europene⁴, „[c]onstituie abatere orice încălcare a unei dispoziții de drept comunitar, ca urmare a unei acțiuni sau omisiuni a unui agent economic, care poate sau ar putea prejudicia bugetul general al Comunităților sau bugetele gestionate de acestea, fie prin diminuarea sau pierderea veniturilor acumulate din resurse proprii, colectate direct în numele Comunităților, fie prin cheltuieli nejustificate”.

B. Dreptul italian

14. Articolele 10 bis și 10 ter din Decretul legislativ 74/2000⁵, la data faptelor din prezenta cauză și până la 21 octombrie 2015, prevedeau următoarele:

„Articolul 10 bis

Se pedepsește cu închisoarea de la șase luni la doi ani fapta oricărei persoane de a nu plăti, în termenul prevăzut pentru depunerea declarației anuale, impozitele cu reținere la sursă rezultate din certificatul emis entităților care aplică respectivele rețineri în valoare mai mare de 50 000 de euro pentru fiecare perioadă fiscală.

Articolul 10 ter

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

15. Articolul 13 alineatul 1 din Decretul legislativ 74/2000 prevede o reducere a sancțiunilor pe baza circumstanțelor atenuate, cu o reducere de până la o treime a sancțiunii și excluderea sancțiunilor accesorii dacă, înaintea declarării deschiderii procesului în primă instanță, debitele fiscale, inclusiv penalitățile administrative și dobânzile, au fost stinse prin plata integrală a sumelor datorate.

⁴ Regulamentul Consiliului din 18 decembrie 1995 (JO 1995, L 312, p. 1) („Regulamentul nr. 2988/95”).

⁵ Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (Decretul legislativ nr. 74 din 10 martie 2010, 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) (GURI nr. 76, din 31 martie 2000) (denumit în continuare „Decretul legislativ 74/2000”).

16. Ca urmare a modificărilor introduse prin articolul 7 și, respectiv, prin articolul 8 din Decretul legislativ 158/2015⁶, articolele 10 bis și 10 ter din Decretul legislativ 74/2000 sunt formulate după cum urmează (de la 22 octombrie 2015):

„Articolul 10 bis

Este pedepsită cu închisoarea de la șase luni la doi ani fapta oricărei persoane de a nu plăti, în termenul prevăzut pentru depunerea declarației anuale de substituție fiscală, reținerile datorate în temeiul declarației menționate sau care provin din certificarea acordată persoanelor care au fost substituite fiscal, pentru o sumă mai mare de 150 000 de euro pentru fiecare perioadă fiscală.

Articolul 10 ter

Este pedepsită cu închisoarea de la șase luni la doi ani fapta oricărei persoane de a nu plăti, în termenul prevăzut pentru plata avansului aferent perioadei fiscale succesive, taxa pe valoarea adăugată datorată în temeiul declarației anuale, pentru o sumă mai mare de 250 000 de euro pentru fiecare perioadă fiscală.”

17. Decretul legislativ 158/2015 a modificat de asemenea articolul 13 alineatul 1 din Decretul legislativ 74/2000. Acesta a adăugat o nouă cauză de impunitate. Acesta a primit următoarea formulare: „Infrațiunile prevăzute la articolele 10 bis, 10 ter și 10 quater primul paragraf nu se pedepsesc dacă, înaintea declarării deschiderii procesului în primă instanță, debitele fiscale, inclusiv penalitățile administrative și dobânzile, au fost stinse prin plata integrală a sumelor datorate [...]”

18. În cele din urmă, o dispoziție separată reglementează debitele fiscale administrative. În temeiul articolului 13 alineatul 1 din Decretul legislativ nr. 471/1997⁷: „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. [...]”

III. Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

19. Agenzia delle Entrate (denumită în continuare „Agenția de Impozite și Taxe”) a efectuat o verificare la societatea Siderlaghi Srl. Societatea a declarat în mod corespunzător TVA-ul pentru exercițiul financiar 2012. Valoarea TVA-ului datorate ajunsese în total la 175 272 de euro. Dreptul național prevedea plata acestei sume în termenul prevăzut pentru efectuarea plăților anticipate aferente perioadei fiscale următoare, și anume la 27 decembrie 2013. În urma verificării a rezultat că Siderlaghi Srl nu plătise în termenul prevăzut TVA-ul datorat.

20. Agenția de Impozite și Taxe a emis o constatare a datoriei societății Siderlaghi Srl. Societatea a optat pentru plata în rate a impozitului. În conformitate cu dreptul național, acest lucru însemna deducerea în proporție de două treimi a sancțiunilor administrative.

6 Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158, Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23 (Decretul legislativ nr. 158 din 24 septembrie 2015, Revizuirea sistemului de sancțiuni de punere în aplicare a articolului 8 alineatul 1 din Legea nr. 23 din 11 martie 2014) (GURI nr. 233 din 7 octombrie 2015 – suplimentul ordinar nr. 55) (denumit în continuare „Decretul legislativ 158/2015”).

7 Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, 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 din 18 decembrie 1997 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) (GURI nr. 5 din 8 ianuarie 1998 – supliment ordinar nr. 4).

21. Întrucât domnul Scialdone este administratorul unic al societății Siderlaghi Srl, procurorul a inițiat o procedură împotriva acestuia, în calitate de reprezentant legal al societății, pentru neplata TVA-ului în termenul stabilit. Procurorul a reținut în sarcina acestuia infracțiunea prevăzută la articolul 10 ter din Decretul legislativ 74/2000. Acesta a solicitat Tribunale di Varese (Tribunalul din Verese, Italia) (instanța de trimitere) obligarea administratorului unic la plata unei amenzi penale de 22 500 de euro.

22. După inițierea procedurii penale împotriva domnului Scialdone, Decretul legislativ 158/2015 a modificat articolele 10 bis și 10 ter din Decretul legislativ nr. 74/2000 și a introdus o nouă cauză de impunitate prin articolul 13 din Decretul legislativ 74/2000.

23. Respectivile modificări au ca efecte, în primul rând, ridicarea pragurilor peste care neplata impozitului constituie o infracțiune. Pragul inițial stabilit la 50 000 de euro pentru infracțiunile în materie de neplată a reținerilor și a TVA-ului (se remarcă faptul că același prag se aplica ambelor tipuri de impozite) a crescut la 150 000 de euro pentru rețineri și la 250 000 de euro pentru TVA. În al doilea rând, infracțiunea nu se mai pedepsește dacă debitele fiscale, inclusiv penalitățile administrative și dobânzile, sunt plătite înaintea declarării deschiderii procesului în primă instanță.

24. Instanța de trimitere explică faptul că, în speță, inculpatul este acuzat de neplata TVA-ului, în valoare de 175 272 de euro. Modificările introduse prin Decretul legislativ 158/2015 au efectul de a scoate din sfera răspunderii penale comportamentul acestuia, dat fiind că suma este mai mică decât noul prag minim de 250 000 de euro. Astfel, întrucât este vorba despre dispoziția mai favorabilă inculpatului, dispoziția cea mai recentă ar fi aplicabilă. Cu toate acestea, în cazul în care noua legislație ar fi declarată incompatibilă cu dreptul Uniunii, aceasta ar trebui să fie anulată. Drept urmare, comportamentul inculpatului ar conduce în continuare la o sentință penală.

25. În ceea ce privește noua cauză de impunitate, instanța de trimitere explică faptul că, întrucât Siderlaghi Srl a ales plata în rate a datoriei, acest lucru face verosimilă efectuarea plății înainte de deschiderea procesului. Prin urmare, cererea de emitere a decretului de condamnare depusă de procuror ar trebui să fie respinsă. Cu toate acestea, în cazul în care noua cauză de impunitate ar fi considerată incompatibilă cu dreptul Uniunii, instanța de trimitere ar putea să se pronunțe cu privire la răspunderea penală a inculpatului.

26. În plus, în cazul în care dreptul Uniunii ar fi interpretat în modul propus de instanța de trimitere, statele membre ar fi obligate să sancționeze neplata TVA-ului pentru sume neachitate echivalente cu cel puțin 50 000 de euro cu pedepse privative de libertate. Potrivit acestei instanțe, acest lucru ar însemna că o încălcare precum cea în speță ar trebui să fie considerată drept deosebit de gravă. În consecință, sancțiunea cerută de procuror ar putea fi respinsă de judecătorul național în măsura în care sancțiunea propusă, care creează obligații pentru judecătorul național, exclude pedeapsa privativă de libertate. Potrivit instanței de trimitere, această excludere reduce în mod considerabil eficacitatea sancțiunii.

27. În acest context de fapt și de drept, Tribunale di Varese (Tribunalul din Varese) a suspendat judecarea cauzei și a adresat următoarele întrebări preliminare:

„1) Dreptul Uniunii, în special dispozițiile articolului 4 alineatul (3) TUE coroborate cu cele ale articolului 325 TFUE și [ale] Directivei 2006/112/CE, care prevăd pentru statele membre obligația asimilării în ceea ce privește politicile de sancționare, poate fi interpretat în sensul că se opune promulgării unei norme naționale care prevede că incriminarea penală a neplății TVA-ului permite depășirea unui prag pecuniar mai ridicat decât cel stabilit pentru neplata impozitului direct pe venit?

2) Dreptul Uniunii, în special dispozițiile articolului 4 alineatul (3) TUE coroborate cu cele ale articolului 325 TFUE și [ale] Directivei 2006/112/CE, care impun statelor membre obligația de a prevedea sancțiuni efective, disuasive și proporționale pentru apărarea intereselor financiare ale

Uniunii Europene, poate fi interpretat în sensul că se opune promulgării unei norme naționale care exclude sancționarea inculpatului (indiferent dacă acesta este administrator, reprezentant legal, delegat să îndeplinească atribuții fiscale sau participant la fapta ilicită), chiar dacă entitatea dotată cu personalitate juridică de care este legat acesta a efectuat cu întârziere plata taxei și a penalităților administrative datorate cu titlu de TVA, în pofida evaluării fiscale deja intervenite și a exercitării acțiunii penale, a trimiterii în judecată, a evaluării instituirii ordinare a contradictorialității în cadrul procedurii și atât timp cât nu s-a declarat deschiderea procesului, într-un sistem care nu impune administratorului, reprezentantului legal sau delegatului acestora și participantului la fapta ilicită menționat nicio altă sancțiune, nici măcar cu titlu administrativ?

- 3) Noțiunea de faptă ilicită frauduloasă reglementată la articolul 1 din Convenția PIF trebuie interpretată în sensul că include în concept și ipoteza neplății, a plății parțiale sau tardive a taxei pe valoarea adăugată și, în consecință, articolul 2 din convenția sus-menționată impune statului membru să sancționeze cu pedepse privative de libertate neplata, plata parțială sau tardivă a TVA pentru sume mai mari de 50 000 de euro?

În cazul unui răspuns negativ, dispoziția de la articolul 325 TFUE, care obligă statele membre să impună sancțiuni, inclusiv penale, disuasive, proporționale și eficiente, trebuie interpretată în sensul că se opune unui cadru național de reglementare care îi exonerează de răspundere penală și administrativă pe administratorii și pe reprezentanții legali ai persoanelor juridice sau pe delegații acestora pentru funcția respectivă și pe participanții la fapta ilicită pentru neplata, plata parțială sau întârziată a TVA-ului în cazul unor sume echivalente cu de 3 sau de 5 ori pragurile minime stabilite în caz de fraudă, în valoare de 50 000 de euro?”

28. Guvernele italian, neerlandez, austriac și german, precum și Comisia Europeană au prezentat observații scrise. Pledoariile tuturor părților interesate, cu excepția guvernului austriac, au fost audiate în ședința din 21 martie 2017.

IV. Analiză

29. Cele trei întrebări adresate de instanța de trimitere urmăresc să verifice dacă modificările aduse prin Decretul legislativ 158/2015 referitor la neplata TVA-ului sunt conforme cu dreptul european. Instanța de trimitere a adresat întrebările sale cu privire la articolul 4 alineatul (3) TUE, la articolul 325 TFUE, la Convenția PIF și la Directiva TVA.

30. Într-adevăr, cadrul legislativ din litigiul principal este complex într-o oarecare măsură. Din acest motiv, vom analiza mai întâi care dintre dispozițiile specifice din dreptul Uniunii invocate de instanța de trimitere sunt aplicabile în prezenta cauză (A) înainte de a propune răspunsuri la cele trei întrebări adresate de instanța de trimitere (B). În final, vom insista asupra consecințelor pe care posibila constatare a incompatibilității cu dreptul Uniunii ar putea (sau mai degrabă nu ar trebui) să le aibă în procedura principală.

A. Dispozițiile de drept al Uniunii aplicabile în prezenta cauză

1. Convenția PIF

31. Toate părțile interesate care au depus observații în fața Curții sunt de acord cu faptul că în prezenta cauză nu se aplică Convenția PIF. Cu toate acestea, motivele pentru care părțile au ajuns la această concluzie diferă.

32. Guvernul Țărilor de Jos susține inaplicabilitatea Convenției PIF în cazul TVA-ului. Celelalte părți interesate care au depus observații (precum și guvernul Țărilor de Jos, într-un argument cu titlu subsidiar) susțin că infracțiunea legată de neplata TVA-ului în cauză în litigiul principal nu intră în sfera noțiunii „fraudă” în sensul Convenției PIF.

33. Prin urmare, sunt prezentate două argumente diferite. Primul neagă aplicabilitatea Convenției PIF pentru TVA ca atare, în general. Al doilea argument susține că, în pofida faptului că TVA-ul ar putea fi reglementat de Convenția PIF, tipul specific de comportament în prezenta cauză nu face obiectul convenției. Vom examina cele două argumente în mod succesiv.

(a) *Convenția PIF și TVA-ul*

34. În Hotărârea Taricco, Curtea a statuat că noțiunea de „fraudă” definită la articolul 1 din Convenția PIF „înglobează, în consecință, veniturile din aplicarea unei cote uniforme a bazelor armonizate de apreciere a TVA-ului, stabilită în conformitate cu normele Uniunii”⁸.

35. În prezenta cauză, guvernul Țărilor de Jos a invitat Curtea să reexamineze această constatare. În opinia sa, TVA-ul nu face parte din noțiunea „venituri” în sensul Convenției PIF. Potrivit guvernului Țărilor de Jos, statele membre, în calitate de părți la Convenția PIF, au prevăzut o interpretare autentică a domeniului de aplicare al noțiunii „venituri” în conformitate cu articolul 31 din Convenția de la Viena privind dreptul tratatelor⁹ într-un raport explicativ¹⁰. Acest raport exclude expres TVA-ul din noțiunea „venituri” de la articolul 1 alineatul (1) din Convenția PIF¹¹. Guvernul Țărilor de Jos susține de asemenea că declarațiile și rapoartele explicative au fost luate deja în considerare de către Curte ca elemente de interpretare autorizată: Curtea ar trebui să facă acest lucru de asemenea în cazul în speță.

36. Nu suntem de acord cu susținerea că Raportul explicativ din 1997 reprezintă un tip de „interpretare autentică” a unei convenții semnate între statele membre cu doi ani mai devreme. În opinia noastră, argumentele guvernului Țărilor de Jos pot fi respinse fără ca Curtea să fie nevoită să se pronunțe asupra chestiunii complexe a rolului Convenției de la Viena în interpretarea convențiilor între statele membre¹².

8 Hotărârea din 8 septembrie 2015, Taricco și alții (C-105/14, EU:C:2015:555, punctul 41).

9 Încheiată la 23 mai 1969, *Culegere de tratate ONU*, vol. 1155, p. 331. Guvernul Țărilor de Jos susține că un tratat trebuie să fie interpretat cu bună-credință potrivit sensului obișnuit ce urmează să fie atribuit termenilor tratatului în contextul lor și având în vedere obiectul și scopul acestuia; de asemenea, se va ține seama de orice acord ulterior intervenit între părți cu privire la interpretarea tratatului sau la aplicarea dispozițiilor sale [articolul 31 alineatul (1) și alineatul (3) litera (a) din Convenția de la Viena]. Acesta citează de asemenea articolul 31 alineatul (4) din Convenția de la Viena, conform căruia un termen va fi înțeles într-un sens special dacă este stabilit că aceasta a fost intenția părților.

10 Raportul explicativ referitor la Convenția privind protejarea intereselor financiare ale Comunităților Europene (text aprobat de Consiliu la 26 mai 1997) (JO 1997, C 191, p. 1).

11 În conformitate cu articolul 1 alineatul (1) din raportul menționat, „venituri înseamnă venituri provenite din primele două categorii de resurse proprii prevăzute la articolul 2 alineatul (1) din Decizia 94/728/CE a Consiliului din 31 octombrie 1994 privind sistemul de resurse proprii al Comunităților Europene [...]. Acestea nu includ veniturile provenite din aplicarea unui nivel uniform al bazei de apreciere armonizate a TVA al statelor membre, întrucât TVA nu este inclusă în resursele proprii care sunt colectate direct pentru Comunitate. De asemenea, acestea nu includ veniturile rezultate din aplicarea unui nivel standard al valorii PNB-ului tuturor statelor membre”.

12 Curtea a statuat deja că, în pofida faptului că Convenția de la Viena nu creează obligații nici pentru Uniunea Europeană, nici pentru statele membre ale acesteia, ea reflectă normele de drept internațional cutumiar, care, ca atare, sunt obligatorii pentru instituțiile Uniunii Europene. Acestea fac parte din ordinea juridică a Uniunii Europene – a se vedea de exemplu Hotărârea din 25 februarie 2010, Brita (C-386/08, EU:C:2010:91, punctele 42 și 43 și jurisprudența citată), sau, pentru o confirmare mai recentă, Hotărârea din 21 decembrie 2016, Consiliul/Front Polisario (C-104/16 P, EU:C:2016:973, punctul 86). Pentru un studiu general, a se vedea de exemplu Kuijper, P. J., „The European Courts and the Law of Treaties: The Continuing Story”, în Cannizzaro E. (ed.), *The Law of Treaties Beyond the Vienna Convention*, OUP, 2011, p. 256-278. Cu toate acestea, Curtea a făcut trimitere la Convenția de la Viena, în special în ceea ce privește tratatele cu state terțe. De asemenea, Curtea a declarat că normele cuprinse în Convenția de la Viena se aplică unui acord încheiat între statele membre și o organizație internațională (Hotărârea din 11 martie 2015, Oberto și O’Leary, C-464/13 și C-465/13, EU:C:2015:163, punctul 36). Sub rezerva unei erori sau a unei omisiuni din partea noastră, Convenția de la Viena a fost menționată o singură dată în cadrul unei convenții între statele membre adoptate pe baza fostului articol 220 CEE, în Hotărârea din 27 februarie 2002, Weber (C-37/00, EU:C:2002:122, punctul 29), referitoare la aplicarea teritorială a Convenției din 27 septembrie 1968 privind competența judiciară și executarea hotărârilor în materie civilă și comercială (JO 1972, L 299, p. 32, astfel cum a fost modificată prin acordurile succesive de aderare pentru noile state membre).

37. La nivelul unei propuneri generale, cu siguranță suntem de acord cu guvernul neerlandez cu privire la faptul că, în cadrul sistemului juridic al Uniunii Europene, dorința sau intenția autorului faptului joacă un *anumit* rol interpretativ¹³. O astfel de intenție legislativă ar putea fi exprimată în cadrul aceluiași document, astfel cum este cazul unui considerent, sau în cadrul unui document separat. De exemplu, în trecut, Curtea a făcut trimitere la lucrări pregătitoare¹⁴, la declarații anexate la tratate¹⁵ sau la documente explicative pentru a interpreta dreptul primar¹⁶.

38. Cu toate acestea, există două elemente care trebuie să fie prezente pentru ca aceste documente sau declarații să fie considerate o expresie a intenției autorilor: elementul instituțional și elementul temporal. Din punct de vedere *instituțional*, aceste documente trebuie să fie discutate sau aprobate de către aceleași părți sau organisme care au adoptat instrumentul final sau au participat la adoptarea acestuia. Din punct de vedere *temporal*, pentru a reflecta cu adevărat starea de spirit a autorului/autorilor în timpul procesului decizional, aceste documente trebuie să fie elaborate în mod normal fie în cursul procesului decizional, fie cel târziu în momentul în care instrumentul a fost adoptat.

39. Problema argumentului guvernului Țărilor de Jos constă în faptul că acesta este eronat în ceea ce privește ambele elemente. Raportul explicativ din 1997 în cauză în speță nu a fost adoptat de aceleași părți, și anume de statele membre, ci a fost aprobat de Consiliu – care nu este parte la convenție¹⁷. În plus, convenția a fost semnată în 1995. Raportul explicativ datează din 1997.

40. Faptul că nu se poate afirma că raportul explicativ este înzestrat cu o valoare interpretativă „autentică” în prezenta cauză nu exclude, cu toate acestea, faptul că un astfel de raport explicativ are o anumită forță *de convingere*. La urma urmei, raportul explicativ a fost aprobat de instituția responsabilă de pregătirea proiectului care urma să fie transmis statelor membre ca părți contractante¹⁸. În situații similare, Curtea a invocat rapoarte explicative de mai multe ori în trecut¹⁹. În special, aceasta a luat în considerare rapoarte explicative elaborate de Consiliu cu privire la convenții care, precum Convenția PIF, au fost adoptate în temeiul articolului K.3 TUE²⁰.

13 Cu toate acestea, în cadrul sistemului dreptului Uniunii, acest rol este destul de diferit de orice formă de interpretare autentică *care creează obligații* în sensul articolului 31 alineatul (2) și alineatul (3) literele (a) și (b) din Convenția de la Viena (pentru informații suplimentare privind respectivele dispoziții, a se vedea spre exemplu Villingier, M.E., *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, Martinus Nijhoff, Leiden, 2009, p. 429-432).

14 A se vedea de exemplu Hotărârea din 27 noiembrie 2012, Pringle (C-370/12, EU:C:2012:756, punctul 135), și Hotărârea din 3 octombrie 2013, Inuit Tapiriit Kanatami și alții/Parlamentul și Consiliul (C-583/11 P, EU:C:2013:625, punctul 59).

15 A se vedea de exemplu Hotărârea din 2 martie 2010, Rottmann (C-135/08, EU:C:2010:104, punctul 40).

16 A se vedea în special Explicații cu privire la Carta drepturilor fundamentale (JO 2007, C 303, p. 17), pregătite inițial sub autoritatea prezidiului convenției care a elaborat Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene.

17 Din motive de exhaustivitate, s-ar putea adăuga că același lucru ar fi aplicabil de asemenea unui potențial argument întemeiat pe articolul 31 alineatul (3) litera (a) sau alineatul (4) din Convenția de la Viena, prezentat de guvernul Țărilor de Jos (a se vedea mai sus nota de subsol 9).

18 Convenția PIF a fost adoptată pe baza articolului K.3 alineatul (2) litera (c) TUE (în versiunea sa de la Maastricht), conform căruia Consiliul era îndreptățit să elaboreze convenții pe care ar trebui să le recomande statelor membre în vederea adoptării în conformitate cu respectivele lor cerințe constituționale.

19 A se vedea de exemplu Hotărârea din 26 mai 1981, Rinka (157/80, EU:C:1981:120, punctul 8), Hotărârea din 17 iunie 1999, Unibank (C-260/97, EU:C:1999:312, punctele 16 și 17), Hotărârea din 11 iulie 2002, Gabriel (C-96/00, EU:C:2002:436, punctul 41 și următoarele.), și Hotărârea din 15 martie 2011, Koelzsch (C-29/10, EU:C:2011:151, punctul 40).

20 Curtea a făcut trimitere de asemenea la rapoarte explicative ale convențiilor adoptate în temeiul respectivei dispoziții (dintre care unele nu au intrat niciodată în vigoare), care au servit drept o sursă de inspirație pentru actele ulterioare de drept derivat. A se vedea de exemplu Hotărârea din 8 mai 2008, Weiss und Partner (C-14/07, EU:C:2008:264, punctul 53), Hotărârea din 1 decembrie 2008, Leymann și Pustovarov (C-388/08 PPU, EU:C:2008:669, punctul 74), Hotărârea din 15 iulie 2010, Purrucker (C-256/09, EU:C:2010:437, punctul 84 și următoarele), Hotărârea din 11 noiembrie 2015, Tecom Mican și Arias Domínguez (C-223/14, EU:C:2015:744, punctele 40 și 41), și Hotărârea din 25 ianuarie 2017, Vilkas (C-640/15, EU:C:2017:39, punctul 50).

41. Cu toate acestea, valoarea interpretativă a rapoartelor explicative similare este diferită. Aceste rapoarte explicative nu reprezintă interpretarea „autentică”, ci *unul dintre* argumentele interpretative care ar putea fi luate în considerare și ulterior ponderate împreună și în raport cu alte argumente întemeiate pe textul, logica, contextul și obiectivul dispoziției interpretate. Mai important, utilizarea unor astfel de argumente își atinge limitele clare în textul dispoziției juridice interpretate. Prin urmare, un astfel de raport nu poate fi invocat pentru a ajunge la o interpretare care contravine formulării și interpretării sistematice și teleologice a unei dispoziții.

42. Astfel cum a fost explicat deja în mod clar de avocatul general Kokott în Concluziile sale prezentate în cauza Taricco²¹, acesta ar fi tocmai rezultatul la care ar ajunge Curtea în cazul în care ar urmări argumentul invocat de guvernul Țărilor de Jos.

43. Într-adevăr, excluderea noțiunii „venituri” din definiția fraudei în sensul Convenției PIF nu rezultă din modul de redactare a acesteia. Dimpotrivă, Convenția PIF sugerează la articolul 1 alineatul (1) litera (b) o interpretare în sens larg a noțiunii „venituri”, întrucât cuprinde o trimitere generală la „[resursele] bugetului general al Comunităților Europene sau ale bugetelor gestionate de Comunitățile Europene sau în numele acestora”. TVA-ul face parte dintre resursele proprii ale Uniunii Europene, care se află în centrul noțiunii „venituri”²². În plus, Convenția PIF nu prevede nicio condiție legată de colectarea directă pentru Uniunea Europeană²³. Această înțelegere amplă este sprijinită de obiectivele prevăzute în preambulul Convenției PIF – „constatând că fraudă care afectează veniturile și cheltuielile comunitare nu se limitează, în multe dintre situații, la o singură țară și este deseori săvârșită de rețele infracționale organizate”, afirmând că „protejarea intereselor financiare ale Comunităților Europene impune urmărirea penală a oricărui comportament fraudulos care aduce atingere intereselor în cauză” și adăugând că există necesitatea de a „califica aceste comportamente drept fapte penale pasibile de sancțiuni penale efective, proporționate și disuasive”. În ansamblu, aceste afirmații pot fi considerate ca vizând de asemenea sistemul TVA-ului. În sfârșit, trimiterea la infracțiuni „fiscale” în cadrul Convenției PIF reprezintă o altă indicație că TVA-ul nu este exclus din domeniul de aplicare al noțiunii de interese financiare ale Uniunii²⁴.

44. Ca urmare, raportul explicativ nu poate fi utilizat pentru a modifica în mod semnificativ domeniul de aplicare al unei dispoziții în raport cu modul de redactare a acesteia, cu sistemul și cu obiectivele stabilite în Convenția PIF. Excluderea unei componente a sistemului resurselor proprii ale Uniunii Europene din domeniul de aplicare al Convenției PIF prin intermediul unui astfel de raport ar depăși în mare măsură simpla „explicație”. Acest lucru ar conduce în mod efectiv la o modificare a domeniului de aplicare al Convenției PIF.

45. Trebuie adăugat faptul că o astfel de modificare era cu siguranță posibilă. Dacă intenția părților contractante ar fi fost cu adevărat excluderea TVA din domeniul de aplicare al Convenției PIF, nimic nu le-ar fi împiedicat să includă o definiție modificată a noțiunii de „venituri” într-un protocol ulterior. Într-adevăr, atunci când au fost considerate necesare modificări ale domeniului de aplicare al Convenției PIF, acest lucru s-a realizat prin adoptarea unor protocoale specifice în două ocazii diferite²⁵.

21 Concluziile avocatului general Kokott în Hotărârea Taricco și alții (C-105/14, EU:C:2015:293, punctele 99-102).

22 Decizia Consiliului din 21 aprilie 1970 privind înlocuirea contribuțiilor financiare ale statelor membre cu resursele proprii ale Comunităților (JO 1970 L 94, p. 19). A se vedea, pentru o dispoziție în vigoare în prezent, articolul 2 alineatul (1) litera (b) din Decizia Consiliului din 26 mai 2014 privind sistemul de resurse proprii ale Uniunii Europene (JO 2014 L 168 p. 105). Se estimează că pentru 2015, veniturile din resursele proprii tradiționale se ridică la 12,8 % și din TVA la 12,4 % din veniturile totale din resurse proprii. A se vedea Comisia Europeană, *Pachetul de raportare financiară integrată*, 2015.

23 Hotărârea din 8 septembrie 2015, Taricco și alții (C-105/14, EU:C:2015:555, punctul 41). Acesta este cazul articolului 2 din Regulamentul 2899/95, care se referă la „[veniturile] acumulate din resurse proprii, colectate direct în numele Comunităților”.

24 Articolul 5 alineatul (3) din Convenția PIF.

25 Protocolul elaborat în temeiul articolului K.3 din Tratatul privind Uniunea Europeană, la Convenția privind protejarea intereselor financiare ale Comunităților Europene (JO 1996, C 313, p. 2) și Al doilea protocol elaborat în temeiul articolului K.3 din Tratatul privind Uniunea Europeană, la Convenția privind protejarea intereselor financiare ale Comunităților Europene (JO 1997C 221, p. 12).

46. În consecință, nu vedem niciun motiv întemeiat pentru a ne îndepărta de concluzia că TVA-ul se încadrează în domeniul de aplicare al Convenției PIF.

(b) Noțiunea de fraudă în sensul Convenției PIF

47. Părțile care au depus observații în fața Curții au fost de acord cu faptul că neplata TVA-ului declarat în mod corespunzător nu constituie fraudă în sensul articolului 1 alineatul (1) litera (b) din Convenția PIF. Guvernul italian a clarificat în continuare în observațiile sale orale și scrise că infracțiunile referitoare la nedeclararea sau furnizarea de informații false, precum și alte infracțiuni referitoare la comportamentul fraudulos sunt prevăzute la alte dispoziții din Decretul legislativ 74/2000.

48. Suntem de acord cu faptul că infracțiunea la care se referă articolul 10 ter din Decretul legislativ 74/2000 (atât înainte, cât și după modificarea prin Decretul legislativ 158/2015) nu poate fi subsumată noțiunii „fraudă” din Convenția PIF.

49. Articolul 2 alineatul (1) litera (b) din Convenția PIF definește fraudă în sensul convenției menționate. Aceasta se referă, în ceea ce privește veniturile, la trei tipuri de acțiuni sau inacțiuni intenționate care au ca efect perceperea sau reținerea pe nedrept a resurselor Uniunii Europene: (i) folosirea sau prezentarea unor declarații sau documente false, inexacte sau incomplete; (ii) necomunicarea unei informații prin încălcarea unei obligații specifice și (iii) deturnarea unui avantaj obținut în mod legal.

50. Niciunul dintre cele trei tipuri de fraudă enumerate nu corespunde comportamentului la care se referă prezenta cauză. Articolul 10 ter din Decretul legislativ 74/2000 se referă la neplata TVA-ului declarat în mod corespunzător în termenul stabilit prin lege. În pofida faptului că o astfel de neplată poate fi intenționată și poate avea ca efect diminuarea veniturilor fiscale, acest comportament nu implică declarații sau documente false, inexacte sau incomplete sau necomunicarea unei informații. Toate informațiile au fost declarate în mod corect. Cu toate acestea, din orice motiv, declarația corectă nu a fost urmată de plata la fel de corectă, și anume în timp util. Mai mult, nu se poate considera că prin neplata TVA-ului declarat în mod corespunzător are loc „deturnarea unui avantaj obținut în mod legal”. Prin definiție, neplata în termenul prevăzut de lege este ilegală.

51. Din aceste motive, considerăm că noțiunea de fraudă de la articolul 2 alineatul (1) litera (b) din Convenția PIF nu poate include o infracțiune precum cea în cauză în procedura principală: neplata TVA-ului declarat în mod corespunzător în termenul prevăzut de lege. În consecință, suntem de acord cu faptul că, în prezenta cauză, Convenția PIF nu este aplicabilă.

2. Articolul 325 TFUE

52. Articolul 325 TFUE reprezintă consolidarea obligațiilor Uniunii și ale statelor membre de a proteja interesele financiare ale Uniunii. De asemenea, acesta stabilește competențele Uniunii în domeniu.

53. Articolul 325 alineatul (1) TFUE conține obligația Uniunii Europene și a statelor membre de a combate *frauda* și *orice altă activitate ilegală* care aduce atingere intereselor financiare ale Uniunii prin măsuri care acționează ca un factor de descurajare și sunt eficace. Articolul 325 alineatul (2) TFUE prevede că, pentru a combate *frauda* care aduce atingere intereselor financiare ale Uniunii, statele membre adoptă aceleași măsuri pe care le adoptă pentru a combate *frauda* care aduce atingere propriilor lor interese financiare.

54. Pozițiile părților care au depus observații sunt divergente cu privire la aplicabilitatea articolului 325 alineatele (1) și (2) TFUE în prezenta cauză.

55. Guvernul german susține că alineatele (1) și (2) ale articolului 325 TFUE nu sunt aplicabile. Acest lucru se datorează, în primul rând, faptului că interesele financiare ale Uniunii nu sunt afectate, întrucât TVA-ul a fost declarat în mod corespunzător. În al doilea rând, infracțiunea în discuție în speță nu se încadrează nici în domeniul de aplicare al articolului 325 alineatul (2) TFUE, întrucât reglementează numai „frauda”. În al treilea rând, infracțiunea nu este reglementată nici de articolul 325 alineatul (1) TFUE deoarece această dispoziție trebuie interpretată în mod sistematic în sensul că „orice altă activitate ilegală” la care aceasta se referă cuprinde numai actele frauduloase de o gravitate similară. Guvernul Țărilor de Jos a menținut o poziție similară în ședință.

56. Guvernul italian a susținut în ședință că alineatele (1) și (2) ale articolului 325 TFUE nu sunt aplicabile infracțiunii în discuție în speță. Acest lucru se datorează faptului că respectivul comportament prevăzut la articolul 10 ter din Decretul legislativ 74/2000 nu poate fi considerat drept o acțiune frauduloasă în sensul Convenției PIF.

57. Comisia exprimă un punct de vedere contrar. Aceasta susține că articolul 325 alineatul (2) TFUE trebuie interpretat în sens larg. Acesta cuprinde noțiunea „orice altă activitate ilegală” menționată la articolul 325 alineatul (1) TFUE, care poate include infracțiunile sau neregulile fără caracter fraudulos.

58. În opinia noastră, interpretarea corectă a articolului 325 alineatele (1) și (2) TFUE pare să se situeze undeva la mijlocul acestor poziții. În primul rând, infracțiunea în cauză în speță poate afecta interesele financiare ale Uniunii (a). În al doilea rând, infracțiunea se încadrează în domeniul de aplicare al articolului 325 alineatul (1) TFUE, dar nu al articolului 325 alineatul (2) TFUE (b). În al treilea rând, obligația de a stabili măsuri pentru protejarea intereselor financiare ale Uniunii care sunt analoge celor luate pentru protejarea intereselor financiare naționale rezultă nu numai de la articolul 325 alineatul (2) TFUE, ci și din interpretarea articolului 325 alineatul (1) TFUE coroborat cu articolul 4 alineatul (3) TUE (c).

(a) Afectarea intereselor financiare ale Uniunii

59. Curtea a clarificat deja faptul că domeniul de aplicare al „intereselor financiare ale Uniunii” este amplu. Acesta include veniturile și cheltuielile aferente bugetului Uniunii și al altor organisme, oficii și agenții stabilite prin tratate²⁶. Veniturile provenite din aplicarea unui nivel uniform al bazelor armonizate de apreciere a TVA-ului determinate în conformitate cu normele Uniunii sunt incluse în resursele proprii ale Uniunii. Pe această bază, Curtea a confirmat existența unei legături directe între colectarea veniturilor din TVA cu respectarea dreptului Uniunii aplicabil și punerea la dispoziția bugetului Uniunii a resurselor TVA: „orice lacună în colectarea celor dintâi se poate afla la originea unei reduceri a celor din urmă”²⁷.

60. Astfel, Curtea a declarat că nu numai sancțiunile fiscale și urmărirea penală pentru fraudă fiscală cu privire la informațiile furnizate în materie de TVA²⁸, ci și, în general, *colectarea corespunzătoare* a TVA-ului sunt legate de protecția intereselor financiare ale Uniunii în conformitate cu articolul 325 TFUE²⁹. Curtea a confirmat de asemenea că măsurile naționale privind infracțiunile legate de TVA care urmăresc asigurarea colectării corecte a impozitului, cum ar fi dispozițiile dreptului italian privind neplata TVA-ului în cauză în speță, constituie o punere în aplicare a articolului 325 TFUE în sensul articolului 51 alineatul (1) din cartă³⁰.

26 Hotărârile din 10 iulie 2003, Comisia/BCE (C-11/00, EU:C:2003:395, punctul 89), și Comisia/BEI (C-15/00, EU:C:2003:396, punctul 120).

27 A se vedea Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia/Germania (C-539/09, EU:C:2011:733, punctul 72), Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 26), Hotărârea din 8 septembrie 2015, Taricco și alții (C-105/14, EU:C:2015:555, punctul 38), Hotărârea din 7 aprilie 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, punctul 22), și Hotărârea din 16 martie 2017, Identi (C-493/15, EU:C:2017:219, punctul 19).

28 Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 27).

29 A se vedea în acest sens Hotărârea din 8 septembrie 2015, Taricco și alții (C-105/14, EU:C:2015:555, punctul 39).

30 A se vedea Hotărârea din 5 aprilie 2017, Orsi și Baldetti (C-217/15 și C-350/15, EU:C:2017:264, punctul 16).

61. Infracțiunea în cauză în speță se referă la *neplată*. În consecință, ar putea fi formulat un argument potrivit căruia interesele financiare ale Uniunii nu sunt afectate cu adevărat: plata este tardivă, dar este avută în vedere. Luând în considerare de asemenea obligația de a plăti dobândă pentru suma datorată odată ce aceasta este achitată, veniturile Uniunii nu ar trebui să fie afectate în cele din urmă. Prin urmare, o astfel de infracțiune nu ar putea să fie reglementată de articolul 325 alineatul (1) TFUE.

62. Trebuie subliniat faptul că infracțiunea nu vizează numai plățile *cu întârziere*, ci și, în sens mai larg, *neplata*, indiferent de motiv. Astfel, sumele datorate ar putea fi plătite într-adevăr mai târziu, dar de asemenea ar putea să nu fie plătite deloc. În orice caz, sumele datorate pur și simplu nu au fost plătite. Ca o problemă de bun simț, neprimirea banilor ar putea afecta fără îndoială interesele financiare ale unei persoane, cu siguranță având în vedere faptul că, astfel cum a subliniat în mod corect Comisia, infracțiunea este declanșată numai la atingerea unui anumit prag care nu este nesemnificativ și marginal.

63. În consecință, afirmația guvernului german potrivit căreia „plata cu întârziere” a TVA-ului nu este susceptibilă să afecteze interesele financiare ale Uniunii deoarece TVA-ul a fost declarat în mod corect nu poate fi reținută.

(b) Aplicabilitatea articolului 325 alineatele (1) și (2) TFUE

64. Ca urmare a complexității lucrărilor legislative pregătitoare³¹, articolul 325 TFUE probabil nu este cea mai clară dintre dispozițiile tratatului.

65. Elementul-cheie discutat pe larg în prezenta cauză este diferența textuală dintre primul și al doilea alineat ale articolului 325 TFUE. Articolul 325 alineatul (1) TFUE se referă atât la „fraudă”, cât și la „orice altă activitate ilegală”. Cu toate acestea, articolul 325 alineatul (2) TFUE menționează numai „frauda”.

66. Niciuna dintre aceste noțiuni nu este definită de tratat. Noțiunea „*fraudă*” trebuie să fie interpretată ca o noțiune autonomă a dreptului Uniunii, luând în considerare obiectivul general al articolului 325 TFUE de a oferi un cadru solid de protecție a intereselor financiare ale Uniunii³². Domeniul de aplicare al noțiunii nu corespunde în mod neapărat cu definiția fraudei din reglementarea națională în materie penală³³. Definiția noțiunii „*fraudă*” din Convenția PIE, la care Curtea a făcut trimitere în hotărârea sa în cauza Taricco³⁴, constituie o orientare utilă în acest sens, întrucât aceasta a fost prima definiție prevăzută în dreptul Uniunii. Cu toate acestea, noțiunea de

31 Articolul 209a TCE (Maastricht) conținea numai actualele alineate (2) și (3). Tratatul de la Amsterdam a adăugat actualul alineat (1) și ulterior articolul 280 TCE, precum și alineatul (4), care conține un temei juridic pentru adoptarea măsurilor la nivelul Uniunii, prevăzând, cu toate acestea, faptul că „aceste măsuri nu se referă la aplicarea dreptului penal intern sau la administrarea justiției în statele membre”. Tratatul de la Lisabona a eliminat această limitare. Pentru evoluția formulării acestei dispoziții în versiunile succesive ale tratatului înainte de Tratatul de la Lisabona, a se vedea Concluziile avocatului general Jacobs prezentate în cauza Comisia/BCE (C-11/00, EU:C:2002:556).

32 A se vedea, cu privire la noțiunea amplă de „*fraudă*” în sensul articolului 325 TFUE, de exemplu: Waldhoff, C., „AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Bekämpfung von Betrug zum Nachteil der Union]” în Calliess, C., și Ruffert, *EUV/AEUV Kommentar* (ediția a cincea, C.H. Beck, München, 2016), punctul 4; Magiera, „Art. 325 AEUV Betrugsbekämpfung” în Grabitz, E., Hilf, M., Nettesheim, M., *Das Recht der Europäischen Union* (C. H. Beck, München, 2016), punctul 15 și următoarele; Satzger „AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Betrugsbekämpfung]” în Streinz, *EUV/AEUV* (C. H. Beck, München, 2012), punctul 6; Spitzer, H., și Stiegel, U., „AEUV Artikel 325 (ex-Artikel 280 EGV) [Schutz der finanziellen Interessen der Union]” în von der Groeben/Schwarze/Hatje, *Europäisches Unionsrecht*, Nomos, Baden-Baden, 2015, punctul 12 și următoarele.

33 A se vedea, de exemplu, pentru dificultățile privind definiția noțiunii „*fraudă*”, „Incompatibilités entre systèmes juridiques et mesures d'harmonisation: Rapport final du groupe d'experts chargé d'une étude comparative sur la protection des intérêts financiers de la Communauté”, Delmas-Marty, M., în *Seminar on the Legal Protection of the Financial Interests of the Community* (Seminar privind protecția juridică a instrumentelor financiare ale Comunității), Bruxelles, noiembrie 1993, Oak Tree Press Dublin, 1994. A se vedea de asemenea, pentru o prezentare generală, *Study on the legal framework for the protection of EU financial interests by criminal law* (Studiu privind cadrul juridic pentru protecția intereselor financiare ale UE prin intermediul dreptului penal) RS 2011/07 Raport final, 4 mai 2012.

34 Hotărârea din 8 septembrie 2015, Taricco și alții (C-105/14, EU:C:2015:555, punctul 41).

fraudă de la articolul 325 TFUE nu este limitată în mod neapărat la cea din Convenția PIF sau din legislația secundară³⁵. Noțiunea generică „fraudă” de la articolul 325 TFUE poate de asemenea să cuprindă, în domeniul specific al TVA-ului, acțiuni sau inacțiuni intenționate care urmăresc obținerea unui avantaj economic sau fiscal neloyal în detrimentul intereselor financiare ale Uniunii Europene³⁶.

67. În orice caz, Curtea a confirmat că plata cu întârziere a TVA nu poate fi asimilată, *per se*, evaziunii fiscale și fraudei³⁷.

68. Noțiunea *orice altă activitate ilegală* la care articolul 325 alineatul (1) TFUE face trimitere este, fără îndoială, o noțiune mai amplă decât fraudă. În ceea ce privește sensul obișnuit al acesteia, noțiunea poate include orice comportament ilegal sau ilicit care afectează interesele financiare ale Uniunii.

69. Nu vedem niciun motiv pentru care neplata în termenul prevăzut de lege, care în acest sens este în mod clar ilegală, nu ar trebui să fie înțeleasă ca altă activitate ilegală. Astfel cum s-a explicat mai sus, la punctele 59-63 din prezentele concluzii, neplata, odată ce o persoană atinge praguri precum cele prevăzute în dreptul național, este în mod cert de natură să afecteze interesele financiare ale Uniunii în sensul articolului 325 alineatul (1) TFUE.

70. Cu toate acestea, noțiunea „orice altă activitate ilegală” nu este prezentă la articolul 325 alineatul (2) TFUE, care stabilește numai obligația statelor membre de a lua aceleași măsuri pe care le adoptă pentru a combate *frauda* care aduce atingere propriilor lor interese financiare. Există două posibilități de interpretare a acestor diferențe în modul de redactare.

71. Pe de o parte, aceasta ar putea sugera faptul că, în mod similar cu articolul 325 alineatul (1) TFUE, articolul 325 alineatul (2) TFUE reglementează atât „frauda”, cât și „orice altă activitate ilegală”. Acest argument ar descrie articolul 325 alineatul (1) TFUE ca o „introducere” care stabilește un cadru de referință aplicabil întregii dispoziții a articolului 325 TFUE, inclusiv toate alineatele sale. Acesta ar sublinia faptul că articolul 325 alineatul (1) TFUE stabilește o obligație generală a Uniunii și a statelor membre de a combate fraudă și orice altă activitate ilegală „prin măsuri luate în conformitate cu prezentul articol”. De asemenea, acesta ar sublinia complexitatea lucrărilor legislative pregătitoare ale acestei dispoziții³⁸, care face dificilă orice interferență clară a voinței legislative în vederea modificărilor succesive rapide ale dispoziției menționate.

72. Pe de altă parte, ar fi plauzibil de asemenea să se invoce diferența textuală clară dintre articolul 325 alineatul (1) TFUE și articolul 325 alineatul (2) TFUE, precum și să se susțină că articolul 325 alineatul (2) reglementează numai măsurile care vizează combaterea fraudei, *dar nu* și a oricărei alte activități ilegale. Aceste două dispoziții prevăd un domeniu de aplicare diferit al obligației de eficacitate și, respectiv, al obligației de asimilare prevăzute de acestea. Dacă autorii tratatului ar fi urmărit ca ambele alineate să aibă același înțeles, atunci de ce este diferit modul de redactare? Dacă aceștia ar fi urmărit ca cele două noțiuni de la articolul 325 alineatul (1) TFUE să fie interpretate ca o „introducere” pentru întregul articol, atunci de ce nu s-a introdus o a treia noțiune comună care să le cuprindă pe ambele (un termen legislativ general)? De asemenea, există argumente sistematice suplimentare: articolul 325 alineatele (3) și (4) TFUE menține în mod clar aceeași distincție și face

35 A se vedea de exemplu definiția inclusă în propunerea de Directivă a Parlamentului European și a Consiliului privind combaterea fraudelor îndreptate împotriva intereselor financiare ale Uniunii prin mijloace de drept penal COM(2012) 363 final. Temeiul juridic inițial al propunerii a fost articolul 325 alineatul (4) TFUE. Temeiul juridic a fost modificat în cadrul negocierii propunerii la articolul 83 alineatul (2) TFUE (Poziția în primă lectură a Consiliului, Documentul 6182/17 al Consiliului din 5 aprilie 2017).

36 A se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 39), Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade, (C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267, punctul 71), și Hotărârea din 17 iulie 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, punctul 39).

37 A se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 74), și Hotărârea din 20 iunie 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, punctul 42).

38 A se vedea mai sus nota de subsol 31.

trimitere numai la fraudă. În consecință, este dificil să se considere că „orice altă activitate ilegală” este absentă de la articolul 325 alineatul (2) ca o simplă eroare de redactare a autorilor tratatului, cu excepția cazului în care, desigur, respectivii autori erau foarte distrași și au săvârșit această eroare de trei ori în același articol.

73. În general, considerăm că cea de a doua abordare interpretativă este mai plauzibilă. Cu toate acestea, în sensul prezentei cauze, nu suntem convinși că, de fapt, Curtea trebuie să se pronunțe cu privire la acest aspect. Cu toate că a fost discutat pe larg, articolul 325 alineatul (2) TFUE este o falsă problemă în prezenta cauză. Domeniul de aplicare al obligației de la articolul 325 alineatul (1) TFUE, dacă este coroborat și luat în considerare în comun cu principiul cooperării loiale de la articolul 4 alineatul (3) TUE, conduce la o obligație aproape identică de adoptare a unor măsuri analoge pentru protejarea intereselor financiare naționale și ale UE din toate punctele de vedere.

(c) Articolul 325 alineatul (1) TFUE coroborat cu articolul 4 alineatul (3) TUE

74. Chiar dacă se consideră că articolul 325 alineatul (2) nu este aplicabil în prezenta cauză, există încă principiul aplicabil transversal al cooperării loiale consacrat la articolul 4 alineatul (3) TUE. Acest principiu, coroborat cu obligația generală stabilită la articolul 325 alineatul (1) TFUE, conduce la obligația de a adopta măsuri împotriva activităților ilegale care afectează interesele financiare ale Uniunii, în condiții analoge celor aplicabile activităților ilegale care afectează interesele financiare naționale.

75. Suprapunerea de fond a obligațiilor impuse la articolul 325 alineatul (2) TFUE și a principiului cooperării loiale în temeiul articolului 4 alineatul (3) TUE își are rădăcinile în genealogia dispoziției anterioare. Într-un fel, articolul 325 alineatul (2) TFUE reprezintă o codificare specifică domeniului jurisprudenței Curții cu privire la principiul cooperării loiale³⁹.

76. Faptul că obligațiile în temeiul articolului 4 alineatul (3) TUE au un caracter transversal, răspândindu-se în întreg sistemul juridic al Uniunii, are o consecință suplimentară. Obligația de a adopta măsuri de combatere a activităților ilegale care afectează interesele financiare ale Uniunii Europene în condiții analoge celor aplicabile în ceea ce privește interesele financiare naționale nu funcționează numai în combinație cu obligațiile impuse la articolul 325 alineatul (1) TFUE; acestea funcționează, de asemenea, în combinație cu obligațiile mai specifice care decurg din Directiva TVA. Întrucât dispozițiile Directivei TVA, fără îndoială, sunt cele mai detaliate dispoziții privind plata și colectarea impozitelor, se poate efectua o analiză cu un caracter mai investigativ în mod corespunzător, în conformitate cu dispozițiile respectivei directive. Vom analiza aceste dispoziții în următoarea secțiune din prezentele concluzii.

77. Cu toate acestea, înainte de a face acest lucru, trebuie evidențiată o observație finală: *măsurile* care trebuie adoptate pentru a combate fraudă și orice altă activitate ilegală în sensul articolului 325 alineatul (1) TFUE și al articolului 4 alineatul (3) TUE nu au în mod neapărat un caracter penal. Ceea ce se solicită este ca măsura să fie efectivă și disuasivă. Desigur, în consecință, astfel de măsuri pot include, ca *ultima ratio*, sancțiuni penale. Cu toate acestea, înainte de a atinge acest nivel, gama largă de acțiuni, cum ar fi măsuri administrative, civile sau organizaționale, poate fi suficientă pentru a

³⁹ Hotărârea din 21 septembrie 1989, Comisia/Grecia (68/88, EU:C:1989:339, punctele 24 și 25). A se vedea, confirmând această suprapunere de fond, Hotărârea din 8 iulie 1999, Nunes și de Matos (C-186/98, EU:C:1999:376, punctul 13), făcând trimitere la articolul 5 din Tratatul CE, precum și la articolul 209a primul alineat din Tratatul CE.

combate în mod eficace fraudă și alte activități ilegale⁴⁰. În mod similar, măsurile care trebuie să fie adoptate de statele membre în conformitate cu articolul 325 TFUE nu sunt limitate la cele legate de activitățile penale sau de neregulile administrative reglementate deja de legislația sectorială a Uniunii⁴¹.

3. Directiva TVA și principiul cooperării loiale

78. Articolul 206 din Directiva TVA prevede obligația persoanelor impozabile de a plăti TVA cu ocazia depunerii declarației fiscale prevăzute la articolul 250 din directiva menționată. Cu toate acestea, articolul acordă statelor membre posibilitatea de a stabili o altă dată pentru plată. Articolul 273 din Directiva TVA acordă statelor membre libertatea de a adopta măsuri pentru a asigura plata – acestea pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea.

79. Cu toate acestea, dincolo de aceste dispoziții, Directiva TVA nu prevede nicio normă specifică suplimentară pentru a asigura colectarea corespunzătoare. Aceasta nu prevede măsuri concrete sau, dacă este cazul, sancțiuni care trebuie să fie adoptate în cazurile de neplată în termenul prevăzut de statele membre în conformitate cu articolul 206 din Directiva TVA.

80. În consecință, alegerea sancțiunilor adecvate rămâne astfel la latitudinea statelor membre. Cu toate acestea, puterea de apreciere nu este fără limite: în absența unei dispoziții specifice pentru sancțiuni în cazul încălcărilor, articolul 4 alineatul (3) TUE obligă statele membre să adopte măsuri eficace împotriva comportamentului care aduce prejudicii intereselor financiare ale Uniunii Europene⁴². Aceste măsuri se aplică în condiții de fond și de procedură analoge celor aplicabile încălcărilor dreptului național similare ca natură și importanță. În orice caz, sancțiunile impuse de aceste măsuri trebuie să fie efective, disuasive și proporționale⁴³.

81. În domeniul specific al TVA-ului, statele membre au obligația de a combate evaziunea fiscală⁴⁴. În general și conform jurisprudenței constante, articolul 2, articolul 250 alineatul (1) și articolul 273 din Directiva TVA în coroborare cu articolul 4 alineatul (3) TUE obligă statele membre să adopte toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul lor⁴⁵. Statele membre sunt obligate să verifice declarațiile, contabilitatea și alte documente relevante ale persoanelor impozabile și să colecteze impozitul datorat⁴⁶.

40 A se vedea de exemplu Hotărârea din 29 martie 2012, Pfeifer & Langen (C-564/10, EU:C:2012:190, punctul 52), cu privire la articolul 325 TFUE în legătură cu măsurile adoptate pentru perceperea de dobânzi la momentul recuperării unor avantaje permise în mod nejustificat din bugetul Uniunii.

41 A se vedea în acest sens Hotărârea din 28 octombrie 2010, SGS Belgia și alții (C-367/09, EU:C:2010:648, punctele 40 și 42).

42 A se vedea de exemplu Hotărârea din 28 martie 2010, SGS Belgia și alții (C-367/09, EU:C:2010:648, punctul 41).

43 A se vedea, de exemplu Hotărârea din 21 septembrie 1989, Comisia/Grecia, (68/88, EU:C:1989:339, punctul 24), și Hotărârea din 3 mai 2005, Berlusconi și alții (C-387/02, C-391/02 și C-403/02, EU:C:2005:270, punctul 65 și jurisprudența citată).

44 A se vedea Hotărârea din 26 februarie 2014, Åkerberg Fransson, (C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 25), Hotărârea din 8 septembrie 2015, Taricco și alții (C-105/14, EU:C:2015:555, punctul 36), și Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 41).

45 A se vedea în acest sens Hotărârea din 7 aprilie 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, punctul 19 și jurisprudența citată).

46 A se vedea de exemplu Hotărârea Comisia/Italia (C-132/06, EU:C:2008:412, punctul 37).

82. În concluzie, ceea ce rezultă din aceste considerații este faptul că obligațiile impuse prin Directiva TVA coroborate cu articolul 4 alineatul (3) TFUE depășesc în mod clar prevenirea fraudei. Acestea sunt mai generale. Ele se referă la colectarea corectă a impozitelor la scară largă. În consecință, acestea includ de asemenea nu numai normele stabilite de statele membre pentru a sancționa încălcarea obligațiilor cu un caracter pur formal, cum ar fi declarațiile eronate, dar și plățile cu întârziere, cu condiția ca acestea să nu depășească ceea ce este necesar pentru a atinge obiectivele de asigurare a colectării în mod corect a TVA-ului, precum și prevenirea evaziunii⁴⁷.

83. Se poate reaminti că reglementarea acestor măsuri naționale de norme menționate anterior ale Directivei TVA, coroborată cu articolul 4 alineatul (3) TUE, nu prejudică, în opinia noastră, caracterul măsurilor naționale. În mod similar articolului 325 alineatul (1) TFUE⁴⁸ sau mai degrabă *a fortiori*, Directiva TVA nu obligă în mod neapărat statele membre să impună sancțiuni de natură penală. Din nou, alegerea mijloacelor este de competența statelor membre. Dreptul Uniunii este interesat de rezultatul efectiv: măsuri efective, disuasive și proporționale care asigură colectarea în mod corect și prevenirea evaziunii.

4. Concluzie intermediară

84. Ca urmare a precizărilor anterioare, în opinia noastră, articolul 4 alineatul (3) TUE, articolul 325 alineatul (1) TFUE și articolele 206 și 273 din Directiva TVA sunt dispozițiile aplicabile în prezenta cauză.

B. Răspunsul la întrebările preliminare

85. În continuare, vom examina întrebările concrete adresate de instanța de trimitere având în vedere dispozițiile de mai sus ale dreptului Uniunii identificate ca fiind aplicabile.

86. Următorul argument este structurat după cum urmează: în primul rând vom aborda primul aspect al celei de a treia întrebări preliminare adresate de instanța de trimitere cu privire la Convenția PIF (1). În al doilea rând, vom analiza prima întrebare, referitoare la obligația de a stabili sancțiuni echivalente (2). În al treilea rând, vom aborda în comun cea de a doua întrebare și cel de al doilea aspect al celei de a treia întrebări preliminare adresate de instanța de trimitere, care se referă la obligația de a adopta sancțiuni efective, disuasive și proporționale pentru încălcările dreptului Uniunii (3).

1. Cu privire la primul aspect al celei de a treia întrebări preliminare: Convenția PIF

87. Instanța de trimitere dorește să afle dacă noțiunea de fraudă de la articolul 1 din Convenția PIF include neplata, plata parțială sau întârziată a TVA-ului. Aceasta solicită să se stabilească dacă, în consecință, articolul 2 din convenția menționată obligă statul membru să pedepsească acest comportament cu pedeapsa privativă de libertate atunci când este vorba despre sume care depășesc 50 000 de euro.

88. Răspunsul este „nu”. Astfel cum am explicat mai sus, la punctele 48-51 din prezentele concluzii, Convenția PIF nu se aplică în prezenta cauză. În opinia noastră, infracțiunea în cauză în speță nu poate fi subsumată noțiunii „fraudă” în sensul articolului 1 alineatul (1) litera (b) din convenția menționată.

⁴⁷ A se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 69), Hotărârea din 20 iunie 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, punctul 38 și următoarele), și Hotărârea din 17 iulie 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, punctul 46).

⁴⁸ A se vedea mai sus punctul 77 din prezentele concluzii.

89. În consecință, propunem ca răspunsul la prima parte a celei de a treia întrebări preliminare să fie următorul: noțiunea „fraudă” de la articolul 1 alineatul (1) litera (b) din Convenția PIF nu reglementează o infracțiune, cum ar fi cea în cauză în procedura principală, referitoare la neplata TVA-ului declarat în mod corespunzător în termenul prevăzut de lege.

2. Cu privire la prima întrebare: praguri diferențiate și obligația de a stabili sancțiuni echivalente

90. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 10 ter din Decretul legislativ 74/2000 (astfel cum a fost modificat prin Decretul legislativ 158/2015), care stabilește un prag mai ridicat de incriminare pentru neplata TVA-ului (250 000 de euro) decât pentru rețineri (150 000 de euro), este compatibil cu dreptul Uniunii.

91. Această întrebare se referă în esență la obligația de a stabili sancțiuni pentru încălcările dreptului Uniunii analoge sau echivalente celor prevăzute pentru încălcări similare ale dreptului național. În contextul prezentei cauze, această obligație rezultă de la articolul 4 alineatul (3) TUE coroborat cu articolul 325 alineatul (1) TFUE și cu dispozițiile citate anterior ale Directivei TVA.

92. Invocând în special principiul cooperării loiale, astfel cum este exprimat la articolul 4 alineatul (3) TUE, Curtea a stabilit că statele membre trebuie să se asigure că încălcările dreptului european sunt sancționate atât sub aspect procedural, cât și de fond, prin măsuri „analoge celor aplicabile încălcărilor dreptului național similare ca natură și importanță [...]”. În plus, autoritățile naționale trebuie să procedeze în ceea ce privește încălcările dreptului european „cu aceeași diligență pe care o mobilizează în punerea în aplicare dreptului național corespunzător”⁴⁹.

(a) Ce este regimul național „analog”?

93. Dificultatea în prezenta cauză este stabilirea cadrului de referință în temeiul căruia se analizează obligația de a stabili sancțiuni analoge. Care ar putea fi considerate încălcările dreptului național *similare* ca natură și importanță? Ce alt cadru legislativ național poate servi ca punct de referință în prezenta cauză?

94. În observațiile prezentate în fața Curții se concluzionează că pragurile diferențiate introduse prin Decretul legislativ 158/2015 nu încalcă obligația de a stabili sancțiuni analoge sau echivalente. Cu toate acestea, motivele care au condus la această concluzie diferă.

95. Guvernul italian susține că cele două infracțiuni nu sunt deloc comparabile. Comisia susține că pragurile diferite introduse la articolele 10 bis și 10 ter din Decretul legislativ 74/2000 sunt comparabile, dar că această diferență poate fi justificată. Guvernul austriac invocă un argument mai nou, sugerând că domeniul TVA-ului nu poate, prin definiție, să ridice probleme referitoare la obligația de a stabili sancțiuni echivalente. TVA-ul constituie venituri atât pentru statele membre, cât și pentru Uniune. În consecință, interesele financiare ale Uniunii în forma veniturilor din TVA sunt protejate întotdeauna în exact același mod precum interesele financiare naționale.

96. În prezenta cauză, aprecierea sancțiunilor analoge se rezumă în esență la stabilirea faptului dacă sistemul de TVA poate fi comparat cu impozitarea directă în scopul evaluării obligației de stabilire de sancțiuni analoge.

97. În acest sens, pot fi avute în vedere două abordări.

⁴⁹ A se vedea Hotărârea din 21 septembrie 1989, Comisia/Grecia, (68/88, EU:C:1989:339, punctele 24 și 25), și Hotărârea din 8 iulie 1999, Nunes și de Matos (C-186/98, EU:C:1999:376, punctele 10 și 11).

98. În primul rând, în urma unei abordări mai *restrânse*, care corespunde celei promovate de guvernul austriac, regimul de TVA poate fi considerat ca o insulă de sine stătătoare⁵⁰. Caracteristicile și funcționarea sa unice și specifice ar face imposibilă compararea sa cu orice alt sistem de impozitare sau sursă de venituri. Întrucât TVA-ul este o sursă de venituri națională și europeană, obligația de a stabili sancțiuni analoge ar fi întotdeauna îndeplinită în sine.

99. Înțelegem motivul pentru care, în raport cu aspecte mai specifice și concrete, unde ar putea exista mai multe diferențe decât asemănări în cadrul sistemului și colectării TVA-ului, ar putea fi sugerată o astfel de abordare. Cu toate acestea, în situația actuală a dreptului, o astfel de abordare ar fi problematică și lipsită de logică. Aceasta ar lipsi cerința principală pentru adoptarea de măsuri analoge sau echivalente – „obligația asimilării” – de orice conținut. Asimilarea (echivalența) nu ar mai putea fi apreciată. Referința acesteia ar fi în mod efectiv circulară, testată pe aceasta și în raport cu aceasta⁵¹.

100. O a doua abordare, mai *amplă*, a comparabilității plasează cadrul de referință la un nivel mai ridicat de abstracție, analizând în același timp cea mai apropiată analogie posibilă privind încălcarea dreptului pertinent al Uniunii din sistemul juridic național. Odată ce viziunea devine mai abstractă și mai panoramică, devine de asemenea mai clar faptul că niciun impozit nu este o insulă de sine stătătoare; fiecare impozit reprezintă o parte a unui continent (impozabil), o parte din întreg.

101. În opinia noastră, „obligația de asimilare” impune acest tip de extindere a comparabilității pentru a identifica încălcările pertinente ale dreptului național care sunt similare ca natură și importanță, în special în domeniul protecției intereselor financiare ale Uniunii. În acest caz, perspectiva adoptată este, prin natura sa, o comparație structurală, sistemică. O cerință de identitate completă ar îngreuna în mod semnificativ identificarea unor surse echivalente de venituri sau de cheltuieli în statele membre. Încălcările referitoare la TVA, din cauza specificității sistemului de colectare a impozitelor, nu ar putea fi considerate niciodată analoge în aceeași măsură ca încălcările privind orice alt impozit.

102. În schimb, în cazuri individuale referitoare la aplicarea principiului nediscriminării sau a principiului echivalenței la norme sau căi procedurale distincte, prin definiție, accentul este mult mai concret și mai restrâns. În acest caz, diferențele concrete și specifice între impozitarea directă și indirectă, evaluate la respectivul nivel de abstracție, ar putea face situațiile individuale incomparabile⁵².

103. În orice caz, o astfel de abordare amplă a fost adoptată deja de Curte în cauza Taricco. Atunci când a furnizat indicații instanței de trimitere pentru a efectua aprecierea echivalenței regimurilor privind termenele de prescripție în cazurile de fraudă în materie de TVA, Curtea a făcut referire la termenele de prescripție aplicabile în ceea ce privește accizele la produsele din tutun⁵³.

50 Pentru o abordare similară, a se vedea de asemenea Delmas–Marty, M., „Incompatibilités entre systèmes juridiques et mesures d’harmonisation”, *op. cit.*, p. 97; Waldhoff, C., „AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Bekämpfung von Betrug zum Nachteil der Union]” în Calliess, C., și Ruffert, *EUV/AEUV Kommentar* (ediția a cincea, München, C. H. Beck, 2016), punctul 10; Spitzer, H., și Stiegel, U., „AEUV Artikel 325 (ex-Artikel 280 EGV) [Schutz der finanziellen Interessen der Union]” în von der Groeben/Schwarze/Hatje, *Europäisches Unionsrecht* (Nomos, Baden-Baden, 2015, punctul 44).

51 Desigur, cu excepția cazului în care, într-o zi, aprecierea asimilării (sau a echivalenței) nu ar mai urma să fie efectuată *la nivel intern* (în cadrul unui stat membru), ci mai degrabă *la nivel extern* (comparând abordările din statele membre). În *mod pragmatic*, o astfel de modificare legislativă ar putea într-adevăr să fie necesară într-o zi, în cazul în care din ce în ce mai multe regimuri juridice naționale ar deveni armonizate, orice elemente de comparație naționale adecvate dispărând efectiv. În *mod sistematic*, o astfel de modalitate de apreciere a caracterului adecvat al procedurilor sau al căilor de atac ar putea să favorizeze mai bine ideea de similitudine care ar trebui să fie inclusă în aplicarea națională a dreptului european, în locul unui test care subliniază efectiv în continuare posibila divergență.

52 Într-un context atât de specific, înțelegem că Curtea Constituțională din Italia a susținut că articolele 10 bis și 10 ter din Decretul legislativ în cauză în speță nu sunt comparabile. A se vedea Hotărârea Curții Constituționale din Italia din 12 mai 2015, 100/2015 (IT:COST:2015:100). Pe scară mai largă, impozitarea directă și indirectă de asemenea au fost considerate a fi incomparabile în jurisprudența Curții, dar, din nou, într-un context diferit (de asemenea în domeniul TVA-ului, dar într-un caz legat de dreptul contribuabilului la rambursare, nu în ceea ce privește impunerea de sancțiuni de către statele membre). Hotărârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punctele 44 și 45).

53 Hotărârea din 8 septembrie 2015, Taricco și alții (C-105/14, EU:C:2015:555, punctul 48). În mod similar, Curtea a declarat în Hotărârea sa din 29 martie 2012, Pfeifer & Langen (C-564/10, EU:C:2012:190, punctul 52), că statele membre sunt obligate, pe baza articolului 325 TFUE și în absența unor norme europene specifice, „în cazul în care dreptul lor național prevede perceperea de dobânzi în cadrul recuperării unor avantaje de același tip primite în mod nejustificat din bugetul lor național, să perceapă în același mod dobânzi la momentul recuperării unor avantaje primite în mod nejustificat din bugetul Uniunii”.

104. În prezenta cauză, cea mai apropiată analogie pentru infrațiunea legată de neplata TVA de la articolul 10 ter din Decretul legislativ 74/2000 este infrațiunea legată de neplata reținerii de către supleantul contribuabilului de la articolul 10 bis din același decret. Ambele infrațiuni împărtășesc o serie de asemănări: obiectivul general al dispozițiilor este asigurarea colectării. Ambele infrațiuni vizează comportamentul legat de neplata în termenul prevăzut de lege. Paralelismul sistemic al ambelor dispoziții rezultă din legislația italiană în sine, care a ales să reglementeze ambele infrațiuni în cadrul aceluiași act legislativ, în dispoziții paralele strâns legate între ele.

105. În consecință, nu vedem nicio dificultate logică deosebită în a sugera că articolul 10 bis este dispoziția „analogă” articolului 10 ter din Decretul legislativ 74/2000. Cele două infrațiuni sunt comparabile. Prin urmare, următoarea chestiune devine faptul dacă pragul diferențiat inclus în ambele dispoziții poate fi justificat.

(b) O diferențiere justificată?

106. Guvernul italian a încercat să explice motivele care au inspirat legiuitorul să stabilească praguri diferite aplicabile încălcărilor pentru neplata TVA și a reținerilor.

107. În primul rând, cu titlu introductiv, guvernul italian a clarificat în ședință că persoanele impozabile nu fac obiectul regimului infrațiunilor pentru neplata impozitelor directe. Infrațiunea de la articolul 10 bis nu se referă la contribuabil, ci la persoana obligată să plătească reținerile în locul acestuia.

108. În al doilea rând, pe lângă diferențele structurale generale care decurg din caracterul direct și indirect al impozitării, guvernul italian a prezentat motive specifice pentru diferențiere. Acestea se referă la nivelul mai ridicat de seriozitate și la dificultatea de descoperire și de colectare.

109. Pe de o parte, în ceea ce privește neplata impozitelor cu reținere la sursă rezultate din certificatul emis entităților care aplică respectivele rețineri, guvernul italian explică faptul că articolul 10 bis nu se referă numai la omisiunea de a plăti, ci și la emiterea unui document incorect. În consecință, detectarea neplății și colectarea impozitului sunt împiedicate, întrucât persoana supleantă primește un certificat care o eliberează de plata către administrație.

110. Pe de altă parte, în ceea ce privește neplata reținerilor rezultate din declarația fiscală anuală depusă de o persoană, guvernul italian susține că nivelul mai ridicat de seriozitate rezultă din consecințele neplății asupra contribuabilului, care se confruntă cu riscul de a fi nevoit să plătească de două ori impozitul datorat.

111. În ambele motive, dificultatea de a descoperi încălcarea⁵⁴, precum și interesele diferite protejate au fost considerate de către legiuitorul național ca justificând diferențierea pragurilor în cauză.

112. Desigur, unele dintre argumentele prezentate de către guvernul italian pot fi considerate mai convingătoare decât altele. În mod similar, ar putea să fie neclară în continuare modificarea care a avut loc în anul 2015 și care a condus la necesitatea bruscă de a face diferența între pragurile celor două infrațiuni și ce anume nu a existat anterior, când ambele încălcări erau reglementate de aceiași termeni.

⁵⁴ A se vedea, cu privire la relevanța dificultății constatării unei încălcări, Hotărârea din 25 februarie 1988, Drexl (299/86, EU:C:1988:103, punctele 22 și 23).

113. Cu toate acestea, considerăm că aspectele precum cel în cauză sunt tocmai domeniul în care statele membre sunt îndreptățite să facă propriile alegeri legislative. În opinia noastră, guvernul italian a oferit justificări plauzibile ale motivului pentru care a dorit să facă o diferență. În plus, acesta a arătat că un proces de deliberare a avut loc în acest sens la nivel național. Dacă domeniul de aplicare al discreției procedurale și a autonomiei instituționale are vreun sens în acest domeniu, nu ar trebui să fie rolul Curții de a pune la îndoială aceste alegeri legislative naționale, care sunt incluse în continuare în cadrul normativ mai larg și mai complex al legislației fiscale a statelor membre.

114. În consecință, propunem ca articolul 4 alineatul (3) TUE coroborat cu articolul 325 alineatul (1) TFUE și cu Directiva TVA să nu se opună unei reglementări naționale de stabilire, în vederea determinării caracterului pasibil de pedeapsă al comportamentului constând în neplata unui impozit în termenul legal, a unui prag pecuniar mai ridicat pentru TVA decât cel prevăzut pentru rețineri.

3. Cu privire la a doua întrebare și cu privire la primul aspect al celei de a treia întrebări: stingerea răspunderii penale și sancțiuni efective și disuasive

115. Instanța de trimitere și-a exprimat de asemenea îndoiala cu privire la impactul pe care l-ar putea avea cele două modificări introduse prin Decretul legislativ 158/2015 asupra caracterului eficient și disuasiv al sancțiunilor penale prevăzute de Decretul legislativ 74/2000.

116. În primul rând, prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere dorește să se stabilească dacă articolul 4 alineatul (3) TUE coroborat cu articolul 325 alineatul (1) TFUE și cu Directiva TVA se opune unei dispoziții naționale care stinge răspunderea penală a persoanelor impozabile în cazul în care entitatea pe care o reprezintă plătește suma TVA datorată împreună cu dobânzile și cu penalitățile administrative datorate în legătură cu plata cu întârziere înaintea declarării deschiderii procesului în primă instanță. Instanța de trimitere subliniază faptul că sistemul italian nu impune respectivelor persoane o altă sancțiune, nici măcar cu titlu administrativ.

117. În al doilea rând, în cel de al doilea aspect al celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 325 alineatul (1) TFUE trebuie să fie interpretat în sensul că se opune unui cadru național de reglementare care exonerează de răspunderea penală și administrativă persoanele impozabile pentru neplata, plata parțială sau cu întârziere a TVA în cazul unor sume echivalente cu de 3 sau de 5 ori pragurile minime în valoare de 50 000 de euro prevăzute în Convenția PIF.

118. Ambele întrebări se referă la obligația statelor membre de a adopta sancțiuni efective și disuasive. Le examinăm pe amândouă, pe rând, în această secțiune.

(a) Noua cauză de impunitate

119. Comisia consideră că cea de a doua întrebare, referitoare la noua cauză de impunitate introdusă prin Decretul legislativ 158/2015 [noul articol 13 alineatul (1) din Decretul legislativ 74/2000] ar trebui declarată inadmisibilă. Aceasta susține că, având în vedere faptul că pragul pentru infracțiunile legate de TVA (250 000 EUR) nu a fost atins în prezenta cauză (suma datorată era de 175 272 EUR), aceasta nu ar putea fi aplicată în speță.

120. Suntem de acord. Într-adevăr, în cazul în care Curtea decide să urmeze răspunsurile propuse de noi la prima și la cea de a treia întrebare, nu va mai fi necesar să oferim un răspuns la cea de a doua întrebare. Cu toate acestea, pentru a sprijini pe deplin Curtea, vom furniza o prezentare succintă a unui răspuns la această întrebare specifică, în eventualitatea în care Curtea va ajunge la o concluzie diferită.

121. În general⁵⁵, obligația de a prevedea sancțiuni efective, disuasive și proporționale pentru protejarea intereselor financiare ale Uniunii rezultă dintr-o sursă dublă din dreptul Uniunii. Obligația de cooperare loială de la articolul 4 alineatul (3) TUE presupune cerința de a combate în mod efectiv și disuasiv încălcările obligației de a plăti TVA-ul în conformitate cu articolul 206 și cu articolul 273 din Directiva TVA: există o obligație generală de a adopta toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA datorat pe teritoriul lor⁵⁶. Același lucru reiese de asemenea de la articolul 325 alineatul (1) TFUE, care impune statelor membre obligația de a combate fraudă și orice altă activitate ilegală care afectează interesele financiare ale Uniunii prin măsuri efective și disuasive⁵⁷.

122. În opinia noastră, noua cauză de impunitate în speță nu încalcă obligația de a impune sancțiuni efective și disuasive.

123. În primul rând, obligația de a adopta sancțiuni proporționale, efective și disuasive în domeniul TVA-ului nu implică, în general, obligația de a impune sancțiuni de natură penală⁵⁸. Într-adevăr, în anumite situații, gravitatea unei infracțiuni ar putea impune incriminarea ca fiind singura soluție pentru a garanta eficacitatea și caracterul disuasiv⁵⁹. Cu toate acestea, în afara unor astfel de situații specifice și grave, sancțiunile aplicabile pot să îmbrace forma unor sancțiuni administrative, a unor sancțiuni penale sau a unei combinații a celor două⁶⁰.

124. În contextul TVA-ului, neplata impozitului declarat în mod *corect* în termenul legal prevăzut nu poate fi considerată atât de gravă încât obligația de a adopta măsuri efective și disuasive să necesite în mod invariabil impunerea de sancțiuni penale⁶¹. Desigur, ținând seama de situația lor economică și socială, statele membre pot proceda la adoptarea unor astfel de sancțiuni în cazuri pe care le consideră suficient de grave, respectând în același timp principiul proporționalității. Cu toate acestea, nu se poate considera că incriminarea acestui comportament este impusă ca o chestiune de drept al Uniunii.

125. În al doilea rând, caracterul efectiv și disuasiv al măsurilor instituite de legislația italiană pentru a asigura colectarea TVA-ului trebuie să fie analizat în mod mai amplu și mai sistemic. Trebuie să se țină cont în mod corespunzător de interacțiunea dintre diferitele sancțiuni administrative aplicabile în cazul neplății TVA-ului în termenul prevăzut de lege⁶².

126. Guvernul italian a explicat că, potrivit articolului 13 alineatul (1) din Decretul legislativ 471/1997, entitățile care sunt obligate la plata impozitului fac obiectul, în orice caz, al unui sistem de sancțiuni administrative care pot ajunge la 30 % din suma neachitată, la care se adaugă dobânda. Istoricul legislativ al modificării în cauză arată că existența sancțiunilor administrative care continuă să se aplice situațiilor care nu ating pragul pentru sancțiuni penale a fost luat în considerare în mod

55 A se vedea mai sus punctele 52-84 din prezentele concluzii.

56 Hotărârea din 17 iulie 2008, Comisia/Italia (C-132/06, punctul 37), Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 25), și Hotărârea din 8 septembrie 2015, Taricco și alții (C-105/14, EU:C:2015:555, punctul 36).

57 Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 26), și Hotărârea din 8 septembrie 2015, Taricco și alții (C-105/14, EU:C:2015:555, punctul 37).

58 A se vedea de asemenea, mai sus, punctele 77-83.

59 Hotărârea din 8 septembrie 2015, Taricco și alții (C-105/14, EU:C:2015:555, punctul 39). A se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Ruiz-Jarabo Colomer prezentate în cauza Comisia/Consiliul (C-176/03, EU:C:2005:311, punctul 43).

60 Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 34), și Hotărârea din 8 septembrie 2015, Taricco și alții (C-105/14, EU:C:2015:555, punctul 39).

61 Trebuie remarcat faptul că, dintr-o perspectivă comparativă, nu toate statele membre prevăd sancțiuni penale pentru comportamentul legat de neplata TVA-ului în termenul legal. Se pare că există variații considerabile în acest sens.

62 Se poate adăuga că aspectul conex referitor la principiul *ne bis in idem* reprezintă obiectul în cauză pendinte Menci. Având în vedere importanța întrebărilor invocate în Hotărârea din 15 noiembrie 2016 a Curții Europene a Drepturilor Omului A și B/Norvegia (CE:ECHR:2016:1115JUD002413011, Marea Cameră) în ceea ce privește interpretarea articolului 50 din cartă, cauza a fost atribuită Marii Camere și s-a dispus redeschiderea procedurii orale. A se vedea Ordonanța Curții (Marea Cameră) din 25 ianuarie 2017, Menci (C-524/15, nepublicată, EU:C:2017:64).

corespunzător prin modificarea pragului din Decretul legislativ 158/2015⁶³. În aceeași ordine de idei, noua cauză de impunitate legată de plată este o alegere legislativă care oferă posibilitatea evitării răspunderii penale în cazul în care entitatea obligată la plata impozitului își achită datoriile, inclusiv impozitul datorat, dobânzile și plata sancțiunilor administrative. De asemenea, în acest caz, penalitățile administrative pentru entitățile plătitoare de TVA au fost considerate a fi suficiente de către legiuitor⁶⁴.

127. Cu alte cuvinte, chiar dacă administratorul unei entități juridice care datorează impozitul ar putea să nu răspundă penal în cazul în care entitatea juridică efectuează plata în cele din urmă, entitatea juridică cu responsabilitate primară va fi obligată în continuare la plata dobânzilor și a penalităților administrative pentru plata cu întârziere.

128. În această etapă, ar fi util să facem un pas în spate și să încercăm a vedea imaginea în ansamblu și nu doar elementele individuale. Care este obiectivul incriminării plății cu întârziere a sumelor datorate bugetului public? Este posibil ca, spre deosebire de alte fapte penale, în care prejudiciul cauzat nu poate fi anulat și în cazul în care obiectivul principal al sancțiunii devine pedepsirea și reformarea infractorului, pentru infracțiunile fiscale și de impozitare, obiectivul este utilizarea, *de asemenea*, a amenințării cu sancțiunea penală pentru constrângerea plății în cazul individual și, în consecință, pentru încurajarea conformității la nivel general în viitor. Cu alte cuvinte, incriminarea nu este unicul scop în sine. Un alt scop al sancțiunii ar putea fi menținerea solidității fiscale și asigurarea conformității. În cazul în care se adoptă această logică, atunci aspectul că făptuitorului i s-a oferit o ultimă oportunitate de a se conforma înainte de inițierea procesului, în realitate, nu împiedică eficacitatea aplicării legii, ci dimpotrivă⁶⁵.

129. În acest context, cauza de impunitate introdusă la articolul 13 din Decretul legislativ 74/2000 favorizează respectarea și, prin urmare, promovează eficacitatea și caracterul disuasiv al sistemului de aplicare a legii. Eficacitatea sancțiunilor este legată de stimularea plății impozitului. Caracterul disuasiv este asigurat de necesitatea de a obține nu numai suma principală, ci și dobânda acumulată și suma corespunderătoare a sancțiunilor administrative.

130. Ar putea fi reamintit faptul că, în trecut, Curtea a considerat un regim progresiv de sancțiuni ca fiind adecvat pentru a favoriza regularizarea plăților⁶⁶. Aceasta a luat în considerare de asemenea dobânzile drept o sancțiune adecvată în cazuri referitoare la încălcări de natură formală⁶⁷.

131. În sfârșit, ar trebui să se țină seama de faptul că, deși impun sancțiuni efective și disuasive în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii, statele membre trebuie să respecte, de asemenea, principiul proporționalității. Din documentele pregătitoare ale Decretului legislativ 158/2015 reiese că legiuitorul italian a ales să adopte o scară progresivă de sancțiuni administrative și penale. Reflectând considerații privind proporționalitatea, acesta a rezervat sancțiunile penale pentru cele mai grave cazuri. În acest context, cauza de impunitate în speță poate fi văzută de asemenea ca integrând considerațiile privind proporționalitatea în regimul global de aplicare a legii.

63 A se vedea explicația articolului 8 (de modificare a articolului 10 ter din Decretul legislativ 74/2000) din motivarea care însoțește proiectul de decret legislativ (Schema di Decreto Legislativo concernente la revisione del sistema sanzionatorio) din 26 iunie 2015.

64 A se vedea, *ibidem*, explicația articolului 11 (de modificare a articolului 13 din Decretul legislativ 74/2000).

65 Acesta este probabil motivul pentru care în sistemele juridice din mai multe state membre pot fi găsite norme formulate diferit referitoare la încetarea urmării penale pentru neplata contribuțiilor fiscale, pentru impozit și la asigurări sociale în cazul în care datoria este achitată integral înainte de deschiderea procesului.

66 Hotărârea din 20 iunie 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, punctul 40).

67 În ceea ce privește încălcările obligațiilor formale, a se vedea Hotărârea din 17 iulie 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2016:2091, punctul 46 și jurisprudența citată).

(b) Pertinența pragului de 50 000 de euro stabilit în Convenția PIF

132. În ceea ce privește cel de al doilea aspect al celei de a treia întrebări adresate de instanța de trimitere, nu considerăm că pragul din Convenția PIF reprezintă un punct de referință adecvat pentru a aprecia eficacitatea sancțiunilor din afara cadrului definit în temeiul instrumentului respectiv.

133. În primul rând, astfel cum s-a arătat la punctele 48-51 din prezentele concluzii, încălcarea în cauză nu se încadrează în domeniul de aplicare al Convenției PIF. Pragul stabilit prin Convenția PIF este pertinent numai pentru infracțiunea specifică de fraudă.

134. În al doilea rând, în subsidiar, pragul de 50 000 de euro menționat la articolul 2 din Convenția PIF se aplică numai ca un criteriu de stabilire a unei sume minime peste care fraudă este considerată atât de gravă încât să genereze *pedepse care presupun privarea de libertate care pot face posibilă extrădarea*. Cu toate acestea, pragul de 50 000 de euro nu este aplicabil nici măcar ca un prag general pentru incriminare ca atare.

135. În consecință, nu considerăm că pragul menționat în Convenția PIF ar putea fi menționat chiar și în sensul unei analogii generale. Acesta nu este deloc relevant într-un caz precum cel de față.

(c) Concluzie intermediară

136. Prin urmare, propunem Curții să răspundă la cea de a doua întrebare și la cel de al doilea aspect al celei de a treia întrebări după cum urmează: obligația de a stabili sancțiuni eficiente, disuasive și proporționale pentru a asigura colectarea corectă a TVA, impusă la articolul 325 alineatul (1) TFUE și la articolul 4 alineatul (3) TUE, coroborate cu Directiva TVA, nu se opune unei reglementări naționale precum cea în cauză în speță care, în timp ce prevede un sistem de sancțiuni administrative, scutește persoanele fizice responsabile pentru aspecte fiscale:

- de la răspundere penală și administrativă pentru neplata TVA declarate corect în termenul prevăzut de lege în cazul unor sume echivalente cu de 3 sau de 5 ori pragurile minime în valoare de 50 000 de euro prevăzute în Convenția PIF;
- de la răspunderea penală în cazul în care entitatea cu privire la care acestea funcționează a efectuat plata cu întârziere a TVA datorate, precum și a dobânzilor și a sumelor impuse prin sancțiuni administrative înaintea declarării deschiderii procesului în primă instanță.

C. Efectele unei potențiale incompatibilități între dreptul național și dreptul Uniunii

137. În prezentele concluzii, am propus Curții să răspundă la întrebările adresate de instanța de trimitere în sensul că dispozițiile pertinente ale dreptului Uniunii *nu* se opun modificărilor efectuate prin Decretul legislativ 158/2015. În cazul în care Curtea ajunge la aceeași concluzie, nu ar mai fi necesară abordarea posibilelor efecte (temporale) ale unei declarații de incompatibilitate în prezenta cauză.

138. În cazul în care Curtea ar decide altfel, efectele incompatibilității dreptului național cu dreptul Uniunii ar trebui să fie abordate. În special, ar fi necesară examinarea implicațiilor practice care rezultă din principiul supremației dreptului Uniunii, și anume cerința de înlăturare a aplicării dispozițiilor naționale contrare dreptului Uniunii. Acest lucru ar trebui să fie efectuat având în vedere ipotezele în cauză, în care dispozițiile naționale în cauză constituie dispoziții ale dreptului penal *mai favorabile* în cadrul unei proceduri penale în curs de desfășurare.

139. Pentru a oferi Curții tot sprijinul posibil, vom prezenta câteva concluzii cu privire la acest aspect, astfel cum a fost invocat de instanța de trimitere și cum a fost discutat de părțile interesate în cadrul ședinței.

140. Instanța de trimitere a arătat că, dacă modificările efectuate prin Decretul legislativ 158/2015 ar fi considerate incompatibile cu dreptul Uniunii, neaplicarea ulterioară a normelor mai favorabile nu ar contraveni nici principiului legalității, nici principiului *lex mitior*, consacrate la articolul 49 alineatul (1) din cartă. În primul rând, neaplicarea dispozițiilor naționale, astfel cum au fost modificate prin Decretul legislativ 158/2015, ar presupune (re)aplicarea dispozițiilor versiunii anterioare a respectivelor dispoziții, în vigoare la momentul în care au avut loc faptele principale. În al doilea rând, în cazul în care sunt declarate incompatibile cu dreptul Uniunii, noile dispoziții nu ar fi făcut niciodată parte în mod legal din ordinea juridică italiană. Având în vedere faptul că deciziile Curții în procedurile preliminare au un efect *ex tunc*, dispoziția astfel interpretată ar trebui să se aplice în modul indicat de Curte de asemenea în cazul raporturilor juridice care precedă hotărârea judecătorească, dar care nu au fost încheiate încă.

141. Comisia și guvernul italian au prezentat aceste argumente în ședință. Acestea par să fie de opinie că dispozițiile naționale mai favorabile nu ar putea să nu se aplice în prezenta cauză, *chiar dacă* aceste dispoziții au fost declarate incompatibile cu dreptul Uniunii.

142. Suntem de acord cu opinia Comisiei și a guvernului italian. În opinia noastră, principiul legalității se opune posibilității de anulare a dispozițiilor penale mai favorabile în cursul procedurii penale în curs de desfășurare, chiar dacă s-a constatat că respectivele norme mai favorabile sunt incompatibile cu dreptul Uniunii. Cu alte cuvinte, într-un caz precum cel în speță, supremația dispozițiilor dreptului Uniunii care impun statelor membre obligația de a adopta sancțiuni efective, disuasive și analoge trebuie să se aplice într-un mod care să fie compatibil cu alte norme echivalente din cadrul ordinii juridice a Uniunii: principiul *lex mitior*, prevăzut la articolul 49 alineatul (1) din cartă, însoțit de protecția încrederii legitime și a securității juridice, plasate în contextul specific al dreptului penal.

143. Părțile nu contestă că, în conformitate cu principiul supremației dreptului Uniunii, dispozițiile tratatelor și dispozițiile direct aplicabile ale legislației secundare, prin simplul fapt al intrării lor în vigoare, au ca efect determinarea inaplicabilității de drept a oricărei dispoziții contrare a legislației naționale⁶⁸.

144. Obligația de a nu aplica constituie, probabil, cea mai viguroasă expresie a acestui principiu. Cu toate acestea, consecințele practice ale supremației în cazuri individuale trebuie să fie ponderate și conciliate cu principiul general al securității juridice și, mai precis, în domeniul dreptului penal, cu principiul legalității. Obligațiile statelor membre de a garanta o colectare eficientă a resurselor Uniunii nu pot să contravină drepturilor prevăzute de cartă⁶⁹, care prevăd de asemenea principiile fundamentale ale legalității, *lex mitior* și securității juridice.

145. În analiza care va urma, afirmăm că principiul legalității, care în mod adecvat trebuie să fie înțeles nu doar în mod minimalist (1), ci mai amplu, cuprinzând de asemenea regula *lex mitior*, împreună cu necesitatea unei securități juridice sporite în materie penală (2), presupune că, în prezenta cauză, dispozițiile mai favorabile din Decretul legislativ 158/2015 nu ar putea să nu fie aplicate (3). Această ultimă concluzie este valabilă indiferent dacă, în final, este declarată eventuala incompatibilitate cu dreptul Uniunii cu trimitere la dreptul primar [articolul 325 alineatul (1) TFUE] sau cu privire la Directiva TVA.

68 A se vedea de exemplu Hotărârea din 9 martie 1978, Simmenthal (106/77, EU:C:1978:49, punctul 17), și Hotărârea din 14 iunie 2012, ANAFE (C-606/10, EU:C:2012:348, punctul 73 și jurisprudența citată).

69 A se vedea în acest sens Hotărârea din 29 martie 2012, Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, punctul 23).

1. „Nucleul” principiului legalității: interdicția retroactivității

146. Principiul legalității, consacrat la articolul 49 alineatul (1) din cartă, implică, în primul rând, interdicția retroactivității. Acesta este prevăzut în prima și în a doua teză din dispoziția menționată⁷⁰. Aceasta corespunde, în sensul articolului 52 alineatul (3) din cartă, articolului 7 din Convenția europeană pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale (CEDO).

147. În ceea ce privește „nucleul” principiului legalității, care constituie cea mai puternică și mai specifică expresie a principiului securității juridice⁷¹, se poate spune că acesta se referă doar la elementele *de fond* ale definiției încălcărilor și sancțiunilor. Aceasta impune ca legislația să definească în mod clar încălcările și sancțiunile care se aplică în momentul săvârșirii faptei sau a omisiunii pedepsite. Condiția este îndeplinită atunci când justițiabilul poate stabili, plecând de la textul dispoziției pertinente și, dacă este cazul, cu ajutorul interpretării care este dată acestui text de către jurisprudență, care sunt acțiunile și omisiunile care angajează răspunderea sa penală⁷². Cu toate acestea, aceste cerințe nu interzic clarificarea progresivă a normelor privind răspunderea penală prin interpretări jurisprudențiale, atât timp cât acestea sunt în mod rezonabil previzibile⁷³.

148. În consecință, dacă dreptul național, în redactarea sa aplicabilă faptelor din cauza principală, nu conținea nicio dispoziție expresă care să prevadă răspunderea penală pentru un anumit comportament, „principiul legalității pedepselor, astfel cum este consacrat la articolul 49 alineatul (1) din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, interzice sancționarea penală a unui asemenea comportament, chiar în cazul în care norma națională este contrară dreptului Uniunii”⁷⁴.

149. În consecință, „nucleul” principiului legalității, reflectat în prima și în a doua teză ale articolului 49 alineatul (1) din cartă, interzice aplicarea retroactivă de norme penale noi referitoare la determinarea infracțiunilor și a sancțiunilor care nu erau în vigoare la momentul săvârșirii faptei pedepsite. Două elemente trebuie subliniate aici: limitarea la elemente *de fond* ale faptei sau ale sancțiunii, cu un accent pe *un moment specific* – atunci când a fost săvârșită acțiunea sau omisiunea.

2. Interpretarea largă a principiului legalității: lex mitior și securitatea juridică

150. Cu toate acestea, conținutul garanțiilor prevăzute la articolul 49 alineatul (1) nu se limitează la acest aspect. În opinia noastră, conținutul autentic al garanțiilor prevăzute la articolul 49 alineatul (1) este mai amplu, în ambele dimensiuni care tocmai au fost subliniate: atât de fond, cât și temporală.

151. Fără a intra în dezbateri și mai profunde cu privire la ce anume este reglementat *de fond*, ar putea fi mai simplu să se amintească faptul că, potrivit CEDO, domeniul precis de aplicare al articolului 7 alineatul (1), de asemenea, este departe de a fi clar. În special, noțiunea „pedeapsă” și domeniul său de aplicare au făcut obiectul unor evoluții jurisprudențiale. Recent, în Hotărârea Del Río Prada, Marea Cameră a Curții Europene a Drepturilor Omului a amintit că distincția dintre o „pedeapsă” [„fondul”

70 Înainte de intrarea în vigoare a cartei, principiul potrivit căruia dispozițiile penale nu au un efect retroactiv a fost de asemenea considerat ca făcând parte din principiile generale de drept, a căror respectare o asigură Curtea. A se vedea de exemplu Hotărârea din 10 iulie 1984, Kirk (63/83, EU:C:1984:255, punctul 22), Hotărârea din 13 noiembrie 1990, Fédesa și alții (C-331/88, EU:C:1990:391, punctul 42), Hotărârea din 7 ianuarie 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, punctul 63), Hotărârea din 15 iulie 2004, Gerekens și Procola (C-459/02, EU:C:2004:454, punctul 35), și Hotărârea din 29 iunie 2010, E și F (C-550/09, EU:C:2010:382, punctul 59).

71 A se vedea, în acest sens, Hotărârea din 3 iunie 2008, Intertanko și alții (C-308/06, EU:C:2008:312, punctul 70), și Hotărârea din 28 martie 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, punctul 162).

72 A se vedea de exemplu Hotărârea din 3 mai 2007, Advocaten voor de Wereld (C-303/05, EU:C:2007:261, punctul 50), Hotărârea din 31 martie 2011, Aurubis Bulgaria (C-546/09, EU:C:2011:199, punctul 42), și Hotărârea din 28 martie 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, punctul 162).

73 A se vedea Hotărârea din 28 martie 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, punctul 167 și jurisprudența citată).

74 A se vedea de exemplu Hotărârea din 7 ianuarie 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, punctul 63), și Hotărârea din 28 iunie 2012, Caronna (C-7/11, EU:C:2012:396, punctul 55).

care trebuie să facă obiectul articolului 7 alineatul (1) CEDO] și o măsură care se referă la executarea sau aplicarea unei sancțiuni (bazându-se mai mult pe elementele de „procedură”) nu este clară⁷⁵. Curtea Europeană a Drepturilor Omului a efectuat o apreciere, în special, pe baza fondului și a obiectivului măsurii, a caracterizării sale în temeiul dreptului național și a efectelor acesteia.

152. Sunt multe de spus pentru o astfel de apreciere orientată către efect sau către impact, care este mai puțin preocupată de detaliile taxonomiilor naționale individuale, care, desigur, pot fi diferite între statele membre și care analizează mai exact funcționarea efectivă a normelor. Cu toate acestea, înainte de toate, poate că aceasta cuprinde cel mai bine pe ce anume ar trebui să se concentreze protecția drepturilor fundamentale: individul și impactul pe care norma îl are asupra poziției sale, iar nu etichetele taxonomice care îi sunt atașate de dreptul național respectiv.

153. Din acest motiv, în pofida faptului că modul de redactare a articolului 49 alineatul (1) a treia teză se referă la o „pedeapsă mai ușoară”, nu considerăm că această dispoziție ar putea fi interpretată în sensul că se referă în mod exclusiv la gravitatea unei pedepse. Aceasta trebuie să fie interpretată în sensul că include de asemenea cel puțin toate elementele constitutive ale unei infracțiuni, dintr-un motiv simplu: în cazul în care, în urma săvârșirii unei infracțiuni, este adoptată o nouă lege care modifică definiția unei infracțiuni în beneficiul inculpatului, acest lucru ar însemna că fapta acestuia nu ar mai fi pasibilă de o sancțiune penală. Dacă aceasta nu ar mai fi pedepsită, acest lucru ar însemna că nu ar mai putea fi impusă nicio pedeapsă. *Nicio* pedeapsă reprezintă cu siguranță o pedeapsă *mai ușoară*. Pur și simplu nu ar fi logic să insistăm, în aceste împrejurări, asupra faptului că noua lege nu reglementează în mod direct „pedepsele” din punct de vedere tehnic.

154. Elementul mai important pentru prezenta cauză este probabil al doilea: dimensiunea *temporală* a ceea ce este protejat de principiul legalității. În acest sens, modul de redactare a articolului 49 alineatul (1) a treia teză din cartă indică deja în mod clar că principiul se referă de asemenea la momentul de *după* săvârșirea infracțiunii. Cea de a treia teză prevede aplicarea retroactivă a unei pedepse mai favorabile: *lex mitior*.

155. Regula *lex mitior* a fost recunoscută deja de Curte ca fiind un principiu general al dreptului Uniunii care rezultă din tradițiile constituționale comune statelor membre⁷⁶. Această jurisprudență, împreună cu articolul 49 alineatul (1) a treia teză din cartă, s-au dovedit a fi influențate, de fapt, de jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului. Se pare că Curtea Europeană a Drepturilor Omului a pornit de la propria jurisprudență, conform căreia principiul *lex mitior* nu era reglementat de articolul 7 CEDO, pentru a-l recunoaște ca un element implicit al dispoziției menționate, influențat de asemenea de protecția mai amplă a dreptului Uniunii⁷⁷.

156. Principiul *lex mitior* constituie în mod efectiv o excepție de la interdicția aplicării retroactive a dreptului penal. Acesta autorizează retroactivitatea *in bonam partem*. În consecință, în mod logic, se interzice retroactivitatea în *malam partem*.

75 A se vedea Hotărârea Curții Europene a Drepturilor Omului Del Río Prada/Spania din 21 octombrie 2013 [GC] (CE:ECHR:2013:1021JUD004275009, § 85 și următoarele, făcând trimitere în special la Hotărârea Kafkaris/Cipru din 12 februarie 2008 [GC] CE:ECHR:2008:0212JUD002190604, §142).

76 A se vedea Hotărârea din 3 mai 2005, Berlusconi și alții (C-387/02, C391/02 și C403/02, EU:C:2005:270, punctul 68), Hotărârea din 8 martie 2007, Campina (C-45/06, EU:C:2007:154, punctul 32), Hotărârea din 11 martie 2008, Jager (C-420/06, EU:C:2008:152, punctul 59), și Hotărârea din 4 iunie 2009, Mickelsson și Roos (C-142/05, EU:C:2009:336, punctul 43).

77 Hotărârea Marii Camere a Curții Europene a Drepturilor Omului Scoppola/Italia (nr. 2) din 17 septembrie 2009 (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, § 105-109).

157. Conform jurisprudenței recente a CEDO, principiul retroactivității legislației penale mai favorabile presupune că, „în cazul în care există diferențe între legislația penală în vigoare la momentul săvârșirii unei infracțiuni și legislația penală ulterioară, adoptată înaintea pronunțării unei hotărâri definitive, Curtea trebuie să aplice legislația ale cărei dispoziții sunt cele mai favorabile pentru inculpat”⁷⁸. Pentru CEDO, această obligație de a aplica „dintre mai multe legislații penale, cea ale cărei dispoziții sunt cele mai favorabile pentru acuzat reprezintă o clarificare a normelor cu privire la succesiunea drepturilor penale, care, potrivit acesteia, este un alt element esențial de la articolul 7, și anume previzibilitatea pedepselor”. La fel ca interdicția aplicării retroactive, principiul *lex mitior* se aplică în ceea ce privește dispozițiile care definesc infracțiuni și pedepse⁷⁹.

158. Cu toate acestea, conținutul precis al regulii *lex mitior* este departe de a fi stabilit. Acest principiu are la bază o sursă de inspirație specifică: acesta „implică în mod necesar o succesiune de legi în timp și se întemeiază pe constatarea că legiuitorul și-a schimbat opinia fie cu privire la calificarea penală a faptelor, fie cu privire la pedeapsa care trebuie aplicată unei infracțiuni”⁸⁰. Această specificitate a condus la unele abordări care subliniază diferitele raționamente care stau la baza interdicției aplicării retroactive a legii penale și a principiului *lex mitior*. Principiul *lex mitior*, potrivit respectivelor puncte de vedere, nu ar rezulta chiar din cerințele de previzibilitate sau din cerințele privind securitatea juridică. Acesta s-ar baza numai pe considerațiile de corectitudine, reflectând schimbările punctelor de vedere ale legiuitorului în ceea ce privește comportamentul culpabil⁸¹.

159. Indiferent de valoarea exactă care stă la baza regulii *lex mitior*, funcționarea acesteia nu este dificilă de înțeles: cu excepția cazului în care există o situație clară de legislație de interes propriu sau chiar de utilizarea abuzivă a procedurilor legislative⁸², prin definiție, *lex mitior* este un „sens unic” către o legislație mai favorabilă. Acest lucru înseamnă că, după săvârșirea unei fapte, noile norme de drept penal ar putea fi aplicate numai în beneficiul acuzatului. În ipoteze mai degrabă improbabile, acest lucru ar putea avea loc chiar *in mod repetitiv* în beneficiul acuzatului. Acest lucru poate fi conciliat de asemenea cu limbajul și cu spiritul articolului 49 alineatul (1) a treia teză din cartă. Cu toate acestea, considerăm că ceea ce nu poate fi conciliat cu dispoziția menționată este fie trecerea din nou la dispoziția mai severă odată ce a fost declanșată regula *lex mitior* sau adoptarea de norme penale noi, mai dure și aplicarea retroactivă a acestora. În cazul în care s-ar realiza acest lucru, regula *lex mitior* ar deveni o regulă instabilă, reversibilă, care permite modificări frecvente în normele penale după săvârșirea unei fapte.

78 A se vedea Hotărârea Marii Camere a Curții Europene a Drepturilor Omului Scoppola/Italia (nr. 2) din 17 septembrie 2009 (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, § 109) și Hotărârea Öcalan/Turcia (nr. 2) din 18 martie 2014 (CE:ECHR:2014:0318JUD002406903, § 175). A se vedea de asemenea Hotărârea Marii Camere a Curții Europene a Drepturilor Omului Gouarré Patte/Andorra din 12 ianuarie 2016 (CE:ECHR:2016:0112JUD003342710, § 28); Hotărârea din 12 iulie 2016, Ruban/Ucraina (CE:ECHR:2016:0712JUD000892711, punctul 37), și Hotărârea Koprivnikar/Slovenia din 24 ianuarie 2017 (CE:ECHR:2017:0124JUD006750313, § 49).

79 Hotărârea Marii Camere a Curții Europene a Drepturilor Omului Scoppola/Italia (nr. 2) din 17 septembrie 2009 (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, § 108).

80 Hotărârea din 6 octombrie 2016, Paoletti și alții (C-218/15, EU:C:2016:748, punctul 27).

81 A se vedea în special opinia parțial separată a judecătorului Nicolaou, la care au aderat judecătorii Bratza, Lorenzen, Jočienė, Villiger și Sajó în cauza Scoppola (nota de subsol 77), precum și opinia separată a judecătorului Sajó în Hotărârea Curții Europene a Drepturilor Omului Koprivnikar/Slovenia din 24 ianuarie 2017 (CE:ECHR:2017:0124JUD006750313). Cu toate acestea, o opinie mai amplă asupra principiului a fost adoptată în opinia concordantă a judecătorului Pinto de Albuquerque, la care a aderat judecătorul Vučinić, emisă în cadrul Hotărârii Marii Camere a Curții Europene a Drepturilor Omului Maktouf și Damjanović/Bosnia și Herțegovina din 18 iulie 2013 (CE:ECHR:2013:0718JUD000231208).

82 În consecință, de exemplu, deturnarea procesului legislativ și adoptarea de norme de interes propriu în favoarea anumitor persoane nu s-ar încadra în sfera acestei aplicări corecte a principiului *lex mitior*. Acestea persoane nu ar fi putut avea bună-credință și, prin urmare, nici încredere legitimă. În schimb, în ceea ce privește destinatarii „normali” ai legislației, există o corelație între aplicabilitatea principiului *lex mitior* și securitatea juridică și previzibilitatea legislației.

160. În consecință, principiile *lex mitior* și securității juridice nu sunt circumscrise momentului în care au fost săvârșite faptele. Acestea se întind pe toată durata întregii proceduri penale⁸³.

161. Într-adevăr, trebuie amintit faptul că aplicarea principiului *lex mitior* este inclusă în sine în cadrul principiului mai larg al securității juridice, care impune ca normele de drept să fie clare și precise și ca aplicarea lor să fie previzibilă pentru justițiabili⁸⁴. Acest lucru permite persoanelor interesate să cunoască cu exactitate întinderea obligațiilor pe care le instituie în sarcina acestora și ca acestea să aibă posibilitatea să își cunoască în mod neechivoc drepturile și obligațiile și să acționeze în consecință⁸⁵.

162. În consecință, principiul *lex mitior* face parte dintre normele juridice de bază care reglementează funcționarea inter-temporală a dispozițiilor penale adoptate ulterior. Prin urmare, cerințele privind previzibilitatea și securitatea juridică includ de asemenea aplicarea acestuia ca parte a sistemelor juridice naționale și al Uniunii. În cazul în care, odată ce o legislație penală mai favorabilă a fost adoptată și a devenit aplicabilă, ar fi în contradicție cu aceste cerințe, esențiale pentru principiul securității juridice, dacă aceasta nu ar fi aplicată pentru a se aplica, din nou, o legislație penală mai strictă, chiar dacă aceasta din urmă era în vigoare la momentul săvârșirii faptelor.

163. În concluzie, în opinia noastră, principiul *lex mitior* garantat la articolul 49 alineatul (1) a treia teză din cartă se opune revenirii la norme anterioare, mai dure, referitoare la elementele constitutive ale unei infracțiuni și ale pedepselor în cazul în care legislația națională ulterioară adoptată în mod corespunzător a generat încredere legitimă în sfera personală a acuzatului. Această garanție ar putea fi văzută fie ca formând un strat mai amplu al principiului legalității, fie ca un drept distinct, care derivă din cerințele securității juridice și ale previzibilității legislațiilor penale.

164. Preocuparea fundamentală este clară: persoanele trebuie să poată invoca normele promulgate ale dreptului penal⁸⁶ și să își adapteze comportamentul în consecință. Într-adevăr, este cu totul posibil ca, invocând normele mai favorabile promulgate în dreptul intern, o persoană care face obiectul unei proceduri penale sau reprezentantul acesteia să fi luat anumite decizii procedurale sau să-și fi modificat modul de acțiune într-o manieră relevantă pentru dezvoltarea ulterioară a acestei proceduri.

165. În mod cert, dreptul Uniunii face parte din sistemele juridice naționale. Prin urmare, acesta trebuie să fie luat în considerare la momentul aprecierii conformității. Astfel, se poate sugera că *ignorantia legis europae non excusat*. O persoană care nu își plătește impozitele nu poate beneficia de „dreptul la impunitate” garantat de o reglementare națională incompatibilă cu dreptul Uniunii.

166. În cazuri precum cel de față, considerăm că această propunere este foarte dificil de adoptat din mai multe puncte de vedere. Focalizându-se doar pe nivelul implicațiilor practice, se poate preconiza în mod rezonabil ca persoanele să efectueze propria apreciere în mod constant a legilor naționale promulgate în ceea ce privește conformitatea acestora cu legislația Uniunii și, pe această bază, să decidă asupra răspunderii lor penale? Inclusiv în cazul în care s-ar sugera că acest lucru poate fi pretins în cazurile în care legislația națională spune „trebuie X”, și o normă clară a dreptului Uniunii,

83 Din nou, trebuie remarcat faptul că, în aprecierea sa privind articolul 7 alineatul (1) CEDO, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a considerat relevant nu numai formularea unei pedepse la momentul săvârșirii infracțiunilor relevante, ci și, în anumite cazuri, momentul în care sentința a fost adoptată și comunicată. Hotărârea Curții Europene a Drepturilor Omului Del Río Prada/Spania din 21 octombrie 2013 (CE:ECHR:2013:1021JUD004275009, § 112 și 117), cu privire la faptul că modificările aduse jurisprudenței (care au condus la prelungirea duratei de încarcerare) nu ar fi putut fi prevăzute de către reclamantă la momentul în care aceasta a fost condamnată și la momentul în care i-a fost comunicată decizia de combinare a sentințelor și de stabilire a unui termen maxim.

84 A se vedea de exemplu Hotărârea din 13 octombrie 2016, Polkomtel (C-231/15, EU:C:2016:769, punctul 29 și jurisprudența citată).

85 A se vedea de exemplu Hotărârea din 9 martie 2017, Doux (C-141/15, EU:C:2017:188, punctul 22 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 28 martie 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, punctul 161).

86 Spre deosebire de cauza ANAFE, prezenta cauză nu se referă la o instrucțiune administrativă, ci la dreptul penal. A se vedea Hotărârea din 14 iunie 2012, ANAFE (C-606/10, EU:C:2012:348, punctul 70 și următoarele), unde Curtea a respins posibilitatea de a invoca încrederea legitimă a titularilor de permise de întoarcere eliberate de administrația franceză cu încălcarea Codului Schengen.

de exemplu, care spune „trebuie non-X”, poate fi preconizat acest lucru și în ceea ce privește compatibilitatea normelor naționale cu dispoziții într-o oarecare măsură „textual de natură economică” din dreptul Uniunii, cum ar fi articolul 325 alineatul (1) din TFUE, a cărui interpretare necesită atenția (chiar repetată) a Marii Camere a Curții?

3. Implicațiile principiului *lex mitior* și ale securității juridice în prezenta cauză

167. Curtea s-a confruntat deja cu problema dacă principiul aplicării retroactive a sancțiunii mai favorabile este aplicabil într-un caz în care respectiva sancțiune încalcă alte norme ale dreptului Uniunii în cauza Berlusconi⁸⁷. Cu toate acestea, dat fiind că respectiva cauză se referea la o directivă, răspunsul dat s-a bazat pe faptul că dispozițiile directivelor nu pot fi invocate pentru a agrava sau pentru a determina răspunderea penală a persoanelor⁸⁸.

168. În prezenta cauză, dispozițiile pertinente din dreptul Uniunii nu sunt numai Directiva TVA coroborată cu articolul 4 alineatul (3) TUE, ci și dispozițiile de drept primar, și anume articolul 325 alineatul (1) TFUE, care „pun în sarcina statelor membre o obligație de rezultat precisă și care nu este supusă niciunei condiții cu privire la aplicarea normei [...] pe care o prevăd”⁸⁹. În consecință, Curtea a statuat că alineatele (1) și (2) ale articolului 325 TFUE pot avea ca efect „în raporturile lor cu dreptul intern al statelor membre, prin simplul fapt al intrării lor în vigoare, să determine inaplicabilitatea de drept a oricărei dispoziții contrare a legislației naționale existente”⁹⁰. Cu toate acestea, această declarație a fost calificată imediat: în acest scenariu, instanța națională va trebui de asemenea să asigure că drepturile fundamentale ale persoanelor vizate sunt respectate⁹¹.

169. În opinia noastră, imperativul respectării principiilor legalității – inclusiv a regulii *lex mitior* – și securității juridice împiedică posibilitatea neaplicării dispozițiilor penale naționale mai favorabile în procedura principală. În cazul în care este necesar, există două modalități prin care se poate ajunge la această concluzie.

170. În primul rând, modificarea care a schimbat pragul de incriminare pentru infracțiunea de neplată a TVA-ului declarat (adăugând în același timp o nouă cauză de impunitate), în opinia noastră, a modificat elementele constitutive ale unei fapte penale. Stabilirea unui prag monetar pentru declanșarea răspunderii penale reprezintă un element obiectiv al definiției unei infracțiuni. Ca atare, această modificare ar putea fi considerată că se încadrează în „nucleul” de fond al principiului legalității, coroborat cu principiul *lex mitior*.

171. În al doilea rând, chiar dacă o astfel de modificare succesivă ar fi văzută ca fiind în afara viziunii mai restrânse a principiului legalității, întrucât, strict vorbind, aceasta depășește momentul în care a fost săvârșit actul inițial, cu siguranță ar fi fost cuprinsă de interpretarea mai amplă a acestui principiu. După intrarea în vigoare, noua modificare națională a declanșat regula *lex mitior*, care a generat încredere legitimă în sfera personală a acuzatului cu privire la faptul că noua dispoziție, mai favorabilă, se va aplica acestuia.

172. Se impun două observații finale suplimentare.

87 A se vedea Hotărârea din 3 mai 2005, Berlusconi și alții (C-387/02, C-391/02 și C-403/02, EU:C:2005:270, punctul 70).

88 A se vedea cu titlu de exemplu Hotărârea din 11 iunie 1987, X (14/86, EU:C:1987:275, punctul 20), Hotărârea din 8 octombrie 1987, Kolpinghuis Nijmegen (80/86, EU:C:1987:431 punctul 13), Hotărârea din 26 septembrie 1996, Arcaro (C-168/95, EU:C:1996:363, punctul 37), Hotărârea din 12 decembrie 1996, X (C-74/95 și C-129/95, EU:C:1996:491, punctul 24), Hotărârea din 7 ianuarie 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, punctul 61), și Hotărârea din 3 mai 2005, Berlusconi și alții (C-387/02, C-391/02 și C-403/02, EU:C:2005:270, punctul 74); sau Hotărârea din 22 noiembrie 2005, Grøngaard și Bang (C-384/02, EU:C:2005:708, punctul 30). A se vedea de asemenea, în ceea ce privește deciziile-cadru, Hotărârea din 16 iunie 2005, Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, punctul 45), și Hotărârea din 8 noiembrie 2016, Ognyanov (C-554/14, EU:C:2016:835, punctul 64).

89 Hotărârea din 8 septembrie 2015, Taricco și alții (C-105/14, EU:C:2015:555, punctul 51).

90 Hotărârea din 8 septembrie 2015, Taricco și alții (C-105/14, EU:C:2015:555, punctul 52).

91 Hotărârea din 8 septembrie 2015, Taricco și alții (C-105/14, EU:C:2015:555, punctul 53).

173. În primul rând, într-un caz precum cel în speță, declararea unei eventuale incompatibilități a normelor naționale cu dreptul Uniunii în ceea ce privește dreptul secundar al Uniunii sau dreptul primar al Uniunii ar fi irelevantă. Raționamentul prezentat și limitele de la articolul 49 alineatul (1) din cartă sunt transversale, aplicabile indiferent de sursa obligației la nivelul dreptului Uniunii.

174. Desigur, Curtea a subliniat că „normele din dreptul Uniunii direct aplicabile care reprezintă o sursă imediată de drepturi și de obligații pentru toți cei cărora li se adresează, indiferent dacă este vorba despre statele membre sau despre particulari care sunt părți în raporturi juridice reglementate de dreptul Uniunii, trebuie să își producă totalitatea efectelor în mod uniform în toate statele membre, de la intrarea lor în vigoare și în cursul întregii perioade de validitate”⁹².

175. Cu toate acestea, în același timp, s-a recunoscut că imposibilitatea de a invoca anumite dispoziții ale legislației Uniunii pentru a determina sau a agrava răspunderea penală nu poate fi limitată, în sine, la directive. Considerații similare au fost invocate în ceea ce privește dispozițiile unui regulament care autorizează statele membre să adopte sancțiuni pentru încălcarea dispozițiilor, tocmai în scopul respectării principiilor securității juridice și interdicției retroactivității, astfel cum sunt consacrate la articolul 7 din CEDO⁹³.

176. În opinia noastră, nu se poate presupune în mod automat că dispozițiile tratatului care impun statelor membre o obligație precisă și necondiționată cu privire la rezultatul care urmează să fie realizat, la fel ca în cazul articolului 325 alineatele (1) și (2) TFUE, îndeplinesc în mod automat, în fiecare situație, cerința de previzibilitate impusă de principiile legalității și securității juridice în domeniul specific al dreptului penal⁹⁴.

177. Principiul legalității nu poate fi interpretat în sensul că interzice clarificarea progresivă a normelor privind răspunderea penală. Cu toate acestea, acesta se poate „opune aplicării retroactive a unei noi interpretări a unei norme care prevede o încălcare”⁹⁵. Din nou, elementul esențial este previzibilitatea normei individuale în cauză.

178. În general, la nivel sistemic, înțelegem cu dificultate de ce jurisprudența privind efectul direct diferențiat al dispozițiilor tratatului, spre deosebire de directive, care, în sine, reprezintă rezultatul evoluției condiționate din punct de vedere istoric al jurisprudenței acestei Curți, mai degrabă decât orice principiu selectat pe baza unor diferențe identificate în mod clar în modul de redactare a respectivelor resurse din dreptul Uniunii, ar trebui să fie factorul determinant în cazuri precum cel în speță. Ar trebui ca soluțiile doctrinare din trecut, care sunt dificil de explicat chiar și unui student avid al dreptului Uniunii, să fie determinante într-adevăr pentru (ne)stabilirea răspunderii penale în cazuri care sunt deconectate în mare măsură de aspectele specifice ale efectului direct? Cu atât mai mult, într-un caz precum cel în speță, în care, în toate scopurile practice, conținutul ambelor niveluri de obligații (tratatul și Directiva TVA) este destul de similar, iar aprecierea acestora este realizată efectiv împreună?

⁹² A se vedea Hotărârea din 8 septembrie 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, punctul 54 și jurisprudența citată).

⁹³ A se vedea Hotărârea din 7 ianuarie 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, punctele 62 și 63).

⁹⁴ Cu toate acestea, ar putea exista dispoziții din tratat care definesc în mod clar „încălcările, precum și natura și importanța sancțiunilor”, astfel încât să se îndeplinească cerințele articolului 49 alineatul (1) din cartă. A se vedea Hotărârea din 29 martie 2011, ThyssenKrupp Nirosta/Comisia (C-352/09 P, EU:C:2011:191, punctul 82 și următoarele), în cadrul căreia Curtea a declarat că „articolul 65 alineatele (1) și (5) [din Tratatul de instituire a Comunității Europene a Cărbunelui și Oțelului] prevedea un temei legal clar pentru sancțiunea aplicată în speță, astfel încât recurența nu putea să nu cunoască consecințele comportamentului său”.

⁹⁵ A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 28 iunie 2005, Dansk Rørindustri și alții/Comisia (C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P-C-208/02 P și C-213/02 P, EU:C:2005:408, punctul 217); sau Hotărârea din 10 iulie 2014, Telefónica și Telefónica de España/Comisia (C-295/12 P, EU:C:2014:2062, punctul 147).

179. În al doilea rând, întrebarea fundamentală ridicată de prezenta cauză este aspectul efectelor temporale ale hotărârilor acestei Curți⁹⁶. Astfel cum a amintit instanța de trimitere în ordonanța sa de trimitere, norma implicită a aplicabilității temporale a hotărârilor Curții, în esență, este una de *retrospectivitate incidentală*: Curtea furnizează interpretarea dispozițiilor dreptului Uniunii *ex tunc*, care devine imediat aplicabilă tuturor cauzelor în curs de desfășurare (și uneori chiar închise⁹⁷) care aplică aceeași dispoziție. Cu toate acestea, există o limită a unei astfel de abordări, care, din nou, se rezumă la aceeași chestiune: previzibilitatea. Pe măsură ce Curtea dezvoltă legislația dincolo de modul de redactare specific al dispozițiilor interpretate, menținerea normei aplicării integrale *ex tunc* a respectivelor hotărâri pronunțate devine, fără îndoială, mai dificilă⁹⁸.

180. O posibilă incompatibilitate cu dreptul Uniunii nu are ca efect inexistența normelor naționale⁹⁹. Faptul că normele naționale care se dovedesc a fi ulterior incompatibile cu dreptul Uniunii pot avea efecte juridice care, în anumite circumstanțe, pot genera așteptări, este demonstrat de aceea că, în anumite ocazii, Curtea a limitat temporar efectele hotărârilor sale pentru a proteja cerințele principiului securității juridice. În acest context, poate fi amintit faptul că Curtea a declarat, „cu titlu excepțional și pentru considerații imperative de securitate juridică”, că (numai) Curtea poate „să acorde o suspendare provizorie a efectului de înlăturare avut de o normă din dreptul Uniunii asupra dreptului național contrar acesteia”¹⁰⁰.

181. Ar putea fi subliniat faptul că sugerarea, în virtutea dreptului Uniunii, că *lex mitior* și cerința securității juridice în materie penală împiedică neaplicarea normelor mai favorabile ale dreptului național nu ar necesita nicio reevaluare majoră a abordării, într-adevăr restrictive, privind limitarea efectelor temporale ale deciziilor Curții. Acest lucru doar ar evidenția o excepție restrictivă pentru cazurile penale individuale în curs de desfășurare, fără a afecta consecințele normative generale ale incompatibilității. În mod normal, constatările Curții ar conduce la proceduri în constatarea neîndeplinirii obligațiilor care rezultă din acesta¹⁰¹ și, în orice caz, ar conduce la obligația de a modifica în consecință ordinea juridică națională pentru viitor.

V. Concluzii

182. Având în vedere considerațiile precedente, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Tribunale di Varese (Tribunalul din Varese) după cum urmează:

- Noțiunea „fraudă” de la articolul 1 alineatul (1) litera (b) din Convenția privind protejarea intereselor financiare ale Comunităților Europene (PIF) nu reglementează o infracțiune, cum ar fi cea în cauză în procedura principală, referitoare la neplata TVA-ului declarat în mod corespunzător în termenul prevăzut de lege.

96 A se vedea, cu privire la limitările temporale ale deciziilor preliminare, Dusterhaus, D., „Eppur Si Muove! The Past, Present and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure”, *Yearbook of European Law*, vol. 35, 2016, p. 1-38).

97 A se vedea în acest sens Hotărârea din 13 ianuarie 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, punctul 28), sau Hotărârea din 18 iulie 2007, Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, punctul 63).

98 S-ar putea adăuga faptul că problema cu siguranță nu este nouă și cu siguranță nu este limitată la ordinea juridică a Uniunii. Pentru o apreciere comparativă, a se vedea de exemplu Steiner, E., *Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings Across Jurisdictions*, Springer, 2015, sau P. Popelier și alții (editori), *The Effects of Judicial Decisions in Time*, Intersentia, Cambridge, 2014.

99 A se vedea, în acest sens, Hotărârea din 22 octombrie 1998, IN. CO. GE.'90 și alții (C-10/97-C-22/97, EU:C:1998:498, punctul 21), și Hotărârea din 19 noiembrie 2009, Filipiak (C-314/08, EU:C:2009:719, punctul 83).

100 A se vedea Hotărârea din 28 iulie 2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, punctul 33), care face trimitere la Hotărârea din 8 septembrie 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, punctul 67).

101 A se vedea de exemplu Hotărârea din 21 septembrie 1989, Comisa/Grecia (68/88, EU:C:1989:339, punctul 24), Hotărârea din 18 octombrie 2001, Comisia/Irlanda (C-354/99, EU:C:2001:550, punctele 46-48), și Hotărârea din 17 iulie 2008, Comisia/Italia (C-132/06, EU:C:2008:412, punctul 52).

- Articolul 4 alineatul (3) TUE coroborat cu articolul 325 alineatul (1) TFUE și cu Directiva TVA nu se opune unei reglementări naționale de stabilire, în vederea determinării caracterului pasibil de pedeapsă al comportamentului constând în neplata unui impozit în termenul legal, a unui prag pecuniar mai ridicat pentru taxa pe valoarea adăugată (TVA) decât cel prevăzut pentru rețineri.
- Obligația de a stabili sancțiuni eficiente, disuasive și proporționale pentru a asigura colectarea corectă a TVA-ului, impusă la articolul 325 alineatul (1) TFUE și la articolul 4 alineatul (3) TUE, coroborate cu Directiva TVA, nu se opune unei reglementări naționale precum cea în cauză în speță, care, în timp ce prevede un sistem de sancțiuni administrative, scutește persoanele fizice responsabile pentru aspecte fiscale:
- de la răspundere penală și administrativă pentru neplata TVA-ului declarat corect în termenul prevăzut de lege în cazul unor sume echivalente cu de 3 sau de 5 ori pragurile minime în valoare de 50 000 de euro prevăzute în Convenția PIF;
- de la răspunderea penală în cazul în care entitatea cu privire la care acestea funcționează a efectuat plata cu întârziere a TVA-ului datorat, precum și a dobânzilor și a sumelor impuse prin sancțiuni administrative înaintea declarării deschiderii procesului în primă instanță.