



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

5 mai 2022 *

„Trimitere preliminară – Taxă pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Disimulare frauduloasă a taxei datorate – Sancțiuni – Legislație națională care prevede o sancțiune administrativă și o sancțiune penală pentru aceleași fapte – Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene – Articolul 49 – Articolul 50 – Principiul *ne bis in idem* – Articolul 52 alineatul (1) – Restrângeri impuse principiului *ne bis in idem* – Cerința de a prevedea norme clare și precise – Posibilitatea de a lua în considerare interpretarea legislației naționale de către instanțele naționale – Necesitatea de a prevedea norme care să asigure proporționalitatea ansamblului sancțiunilor aplicate – Sancțiuni de natură diferită”

În cauza C-570/20,

având ca obiect o cerere decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Cour de cassation (Curtea de Casație, Franța), prin decizia din 21 octombrie 2020, primită de Curte la 28 octombrie 2020, în procedura

BV,

cu participarea:

Direction départementale des finances publiques de la Haute-Savoie,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Arabadjiev, președinte de cameră, doamna I. Ziemele și domnii T. von Danwitz (raportor), P. G. Xuereb și A. Kumin, judecători,

avocat general: domnul M. Campos Sánchez-Bordona,

grețier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru BV, de L. Goldman, avocat;
- pentru guvernul francez, de E. de Moustier și A. Daniel, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: franceza.

– pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și C. Ehrbar, în calitate de agenți,
după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 9 decembrie 2021,
pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 50 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unei proceduri penale inițiate împotriva lui BV pentru infracțiuni fiscale, în special în materia taxei pe valoarea adăugată (TVA).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Articolul 2 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 125) stabilește operațiunile supuse TVA-ului.
- 4 Potrivit articolului 273 primul paragraf din această directivă:
„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și al operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.”

Dreptul francez

- 5 Articolul 1729 din code général des impôts (Codul fiscal general), în versiunea aplicabilă la data faptelor din litigiul principal (denumit în continuare „CFG”), prevede:
„Inexactitățile sau omisiunile constatate într-o declarație sau într-un act care se referă la elemente relevante pentru baza de impozitare sau pentru calculul taxei, precum și pentru rambursarea unui credit fiscal a cărui plată a fost obținută în mod nedatorat de la stat au drept rezultat aplicarea unei majorări de:

a. 40 % în cazul încălcării intenționate;

[...]”

- 6 Articolul 1741 din CFG, în versiunea aplicabilă la data faptelor din cauza principală, rezultat din loi n° 2010-1658 (Legea nr. 2010-1658) din 29 decembrie 2010, prevedea:

„Fără a aduce atingere dispozițiilor speciale din prezentul cod, oricine s-a sustras sau a încercat să se sustragă în mod fraudulos de la stabilirea ori de la plata totală sau parțială a taxelor reglementate de prezentul cod, fie prin nedepunerea voluntară a declarației sale în termenele prevăzute, fie prin disimularea voluntară a unei părți din sumele impozabile, fie prin provocarea insolvenței sale sau prin împiedicarea prin alte mijloace a colectării taxei, fie prin orice altă acțiune frauduloasă, este pasibil, indiferent de sancțiunile fiscale aplicabile, de o amendă în valoare de 37 500 de euro și de o pedeapsă cu închisoarea de cinci ani. În cazul în care faptele au fost săvârșite sau facilitate prin intermediul unor achiziții sau vânzări fără factură sau cu facturi care nu se referă la operațiuni reale sau în cazul în care au avut ca scop obținerea de rambursări nejustificate din partea statului, autorul lor va fi sancționat cu o amendă de 75 000 de euro și cu o pedeapsă cu închisoarea de cinci ani.

Totuși, dispoziția anterioară este aplicabilă în cazul disimulării numai dacă aceasta depășește o zecime din valoarea impozabilă sau suma de 153 de euro.

Orice persoană condamnată în temeiul dispozițiilor prezentului articol poate fi privată de drepturile civice, civile și de familie, în conformitate cu dispozițiile articolului 131-26 din code pénal (Codul penal).

Instanța poate de asemenea să dispună afișarea deciziei adoptate și publicarea acesteia în condițiile prevăzute la articolele 131-35 sau 131-39 din code pénal (Codul penal). [...]

- 7 Articolul L. 228 din livre des procédures fiscales (Codul de procedură fiscală), în versiunea aplicabilă la data faptelor din litigiul principal, prevedea:

„Sub sancțiunea inadmisibilității, plângerile care vizează aplicarea unor sancțiuni penale privind impozitele directe, taxa pe valoarea adăugată și alte impozite pe cifra de afaceri, taxele de înregistrare, taxele de carte funciară și taxele de timbru se depun de către administrație după ce Comisia pentru Combaterea Încălcărilor Fiscale și-a dat avizul conform.”

- 8 Potrivit unei jurisprudențe constante a Cour de cassation (Curtea de Casație, Franța), din dispozițiile coroborate ale articolului 1741 din CFG și ale articolului L. 228 și următoarele din Codul de procedură fiscală rezultă că, sub sancțiunea inadmisibilității, procedura de urmărire penală pentru fraudă fiscală nu poate fi inițiată de Ministerul Public decât prin intermediul unei plângeri prealabile din partea administrației fiscale.

- 9 Prin deciziile nr. 2016-545 QPC, din 24 iunie 2016, nr. 2016-546 QPC, din 24 iunie 2016, nr. 2016-556 QPC, din 22 iulie 2016, și nr. 2018-745 QPC, din 23 noiembrie 2018, Conseil constitutionnel (Consiliul Constituțional, Franța) a declarat că cumulul de proceduri și de sancțiuni penale și fiscale în caz de disimulare a unor sume supuse impozitului și în cazul omisiunii declarării, astfel cum rezultă din dispozițiile articolelor 1729 și 1741 din CFG, este conform cu principiile necesității și proporționalității infracțiunilor și pedepselor. Conseil constitutionnel (Consiliul Constituțional) a declarat, astfel, că aceste dispoziții „permit să se asigure atât protecția intereselor financiare ale statului, cât și egalitatea în fața impozitului, prin urmărirea unor obiective comune, în același timp disuasive și represive”, că „[r]ecuperarea contribuției publice necesare și obiectivul combaterii fraudei fiscale justifică inițierea unor proceduri suplimentare în cazul fraudelor celor mai grave” și că, „[p]e lângă controalele în urma cărora administrația fiscală aplică sancțiuni pecuniare, se poate adăuga de asemenea procesul penal în condițiile și potrivit procedurilor reglementate de lege”.

- 10 Cu toate acestea, Conseil constitutionnel (Consiliul Constituțional) a formulat, în lumina principiului proporționalității, trei rezerve de interpretare având ca efect limitarea posibilității de a efectua un asemenea cumul, și anume:
- în primul rând, un contribuabil care a fost scutit de impozit printr-o hotărâre judecătorească rămasă definitivă pentru un motiv de fond nu poate fi condamnat penal pentru fraudă fiscală;
 - în al doilea rând, articolul 1741 din CFG nu se aplică decât cazurilor celor mai grave de disimulare frauduloasă a sumelor impozabile sau de omisiune privind obligația de declarare, gravitatea putând rezulta din quantumul taxelor eludate, din natura acțiunilor inculpatului și din împrejurările în care au fost săvârșite, și
 - în al treilea rând, deși eventualitatea inițierii a două proceduri poate conduce la o cumulare a sancțiunilor, principiul proporționalității presupune că, în orice caz, quantumul total al eventualelor sancțiuni impuse nu depășește quantumul cel mai ridicat al uneia dintre sancțiunile aplicate.

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 11 BV a exercitat profesia de expert contabil ca întreprinzător independent până la 14 iunie 2011. În această calitate, era supus integral plății TVA-ului și, ținând seama de cifra sa de afaceri, intra sub incidența regimului normal de impozitare, cu depunerea unor declarații lunare.
- 12 Administrația fiscală a efectuat operațiuni de verificare a contabilității pentru anii 2009, 2010 și 2011.
- 13 La 10 martie 2014, administrația fiscală a depus o plângere la procureur de la République d'Annecy (procurorul Republicii din Annecy, Franța) împotriva lui BV, imputându-i acestuia că a ținut o contabilitate nelegală, că a depus declarații de TVA reduse prin disimularea majorității veniturilor încasate, că a depus declarații de beneficii necomerciale reduse și că a depus declarații reduse pentru totalitatea veniturilor, prin indicarea unui beneficiu necomercial mai mic decât cel încasat efectiv. Potrivit plângerii menționate, quantumul TVA-ului eludat se ridică la 82 507 euro, iar quantumul impozitului pe venit eludat la 108 883 de euro.
- 14 În urma unei anchete preliminare efectuate de procureur de la République (procurorul Republicii), BV a fost citat în fața tribunal correctionnel d'Annecy (Tribunalul Corecțional din Annecy, Franța) pentru a fi judecat pentru infracțiunile de fraudă fiscală prin disimularea unor sume impozabile și de omitere a unor înscrisuri într-un document contabil.
- 15 Prin hotărârea din 23 iunie 2017, tribunal correctionnel d'Annecy (Tribunalul Corecțional din Annecy) l-a declarat pe BV vinovat pentru infracțiunile care îi erau imputate, l-a condamnat la 12 luni de închisoare și a dispus publicarea deciziei pe cheltuiala sa.
- 16 BV a declarat apel împotriva acestei hotărâri la cour d'appel de Chambéry (Curtea de Apel Chambéry, Franța). În susținerea apelului său, el a arătat că condamnarea sa încalca principiul *ne bis in idem* garantat la articolul 50 din cartă, pentru motivul că făcuse deja obiectul unei proceduri de rectificare fiscală care a condus la aplicarea unor sancțiuni fiscale definitive în quantum de 40 % din taxele eludate.

- 17 Prin hotărârea din 13 februarie 2019, cour d'appel de Chambéry (Curtea de Apel din Chambéry) a respins apelul. Această instanță a considerat că cumulul sancțiunilor penale și al sancțiunilor fiscale care îl vizau pe BV nu era contrar articolului 50 din cartă, în măsura în care aplicarea reglementării naționale în discuție în litigiul principal respecta cerințele care rezultă din jurisprudența în materie a Conseil constitutionnel (Consiliul Constituțional).
- 18 BV a formulat recurs împotriva hotărârii cour d'appel de Chambéry (Curtea de Apel din Chambéry) la Cour de cassation (Curtea de Casație), instanța de trimitere în prezenta cauză, arătând că reglementarea națională în discuție în litigiul principal nu îndeplinește cerința de claritate și de previzibilitate pe care trebuie să o respecte un cumul de proceduri și de sancțiuni de natură penală în conformitate cu jurisprudența rezultată din Hotărârea din 20 martie 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, punctele 49-51). De asemenea, el a susținut că, contrar jurisprudenței rezultate în special din Hotărârea din 20 martie 2018, Garlsson Real Estate și alții (C-537/16, EU:C:2018:193, punctele 56 și 60), reglementarea națională menționată nu conține norme care să permită să se garanteze că severitatea ansamblului sancțiunilor aplicate nu depășește gravitatea infracțiunii constatate.
- 19 Cu titlu introductiv, instanța de trimitere apreciază că, întrucât reglementarea națională în discuție în litigiul principal urmărește în special combaterea infracțiunilor în materie de TVA pentru a garanta colectarea în integralitate a TVA-ului datorat, aceasta constituie o punere în aplicare a dreptului Uniunii, în sensul articolului 51 alineatul (1) din cartă, astfel încât trebuie să respecte principiul *ne bis in idem* garantat la articolul 50 din aceasta.
- 20 În ceea ce privește cerința clarității și previzibilității, această instanță arată că articolele 1729 și 1741 din CFG definesc cu precizie actele și omisiunile care pot face obiectul unor proceduri și al unor sancțiuni penale și fiscale și că aplicarea lor a făcut obiectul celor trei rezerve de interpretare formulate de Conseil constitutionnel (Consiliul Constituțional), amintite la punctul 10 din prezenta hotărâre.
- 21 În ceea ce privește, mai concret, cea de a doua rezervă de interpretare, instanța menționată subliniază că a precizat modalitățile de aplicare a acesteia. Astfel, atunci când persoana suspectată de săvârșirea unei fraude fiscale justifică faptul că a făcut, cu titlu personal, obiectul unei sancțiuni fiscale pentru aceleași fapte, revine instanței penale sarcina de a se pronunța, mai întâi, cu privire la caracterizarea infracțiunii în raport cu elementele constitutive prevăzute la articolul 1741 din CFG. Apoi, acesteia îi revine sarcina de a verifica, dacă este cazul din oficiu, dacă faptele reținute prezintă un grad de gravitate de natură să justifice sancțiunea penală complementară sancțiunii fiscale, pe baza criteriilor stabilite de Conseil constitutionnel (Consiliul Constituțional) privind quantumul taxelor fraudate, natura acțiunilor sau a împrejurărilor în care au intervenit. În sfârșit, decizia privind gravitatea trebuie motivată și trebuie să intervină înainte de alegerea și de motivarea pedepselor pronunțate.
- 22 În ceea ce privește aspectul dacă severitatea ansamblului sancțiunilor aplicate este limitată la strictul necesar, instanța de trimitere arată că, în temeiul celei de a doua rezerve de interpretare formulate de Conseil constitutionnel (Consiliul Constituțional), reglementarea franceză limitează urmărirea penală la infracțiunile care prezintă o anumită gravitate, pentru care legiuitorul național a prevăzut, pe lângă pedeapsa amenzii, o pedeapsă privativă de libertate.
- 23 În plus, în temeiul celei de a treia rezerve de interpretare, posibilitatea de a cumula sancțiuni ar fi limitată de imposibilitatea de a depăși quantumul cel mai ridicat al uneia dintre sancțiunile aplicate. Cu toate acestea, instanța de trimitere precizează că, potrivit propriei jurisprudențe,

această a treia rezervă de interpretare nu privește decât sancțiunile de aceeași natură, și anume sancțiunile pecuniare, în măsura în care ea presupune ca instanța să poată proceda la compararea maximului sancțiunilor penale și fiscale aplicate pentru a determina quantumul cel mai ridicat care constituie plafonul. Astfel, această rezervă de interpretare nu s-ar aplica în ipoteza unui cumul de sancțiuni pecuniare fiscale și a unei pedepse privative de libertate.

24 În aceste condiții, Cour de cassation (Curtea de Casație) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) Cerința clarității și previzibilității circumstanțelor în care omisiunile privind obligația de declarare în materie de TVA pot face obiectul unei cumulări de proceduri și de sancțiuni de natură penală este îndeplinită de norme naționale precum cele descrise mai sus?
- 2) Cerința necesității și a proporționalității cumulării unor astfel de sancțiuni este îndeplinită de norme naționale precum cele descrise mai sus?”

Cu privire la întrebările preliminare

25 Prin intermediul celor două întrebări preliminare formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dreptul fundamental garantat la articolul 50 din cartă coroborat cu articolul 52 alineatul (1) din aceasta trebuie interpretat în sensul că se opune

- ca limitarea cumulului de proceduri și de sancțiuni de natură penală prevăzut de o reglementare națională în cazul disimulărilor frauduloase sau al omisiunilor în declarațiile de TVA la cazurile cele mai grave să rezulte doar dintr-o jurisprudență consacrată care interpretează în mod restrictiv dispozițiile legale care definesc condițiile de aplicare a acestui cumul și/sau
- unei reglementări naționale care nu garantează, în cazul cumulului unei sancțiuni pecuniare și al unei pedepse privative de libertate, prin norme clare și precise, dacă este cazul astfel cum au fost interpretate de instanțele naționale, că ansamblul sancțiunilor aplicate nu depășesc gravitatea infracțiunii constatate.

26 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, sancțiunile administrative aplicate de autoritățile fiscale naționale și procesele penale inițiate pentru infracțiuni în materie de TVA constituie o punere în aplicare a articolelor 2 și 273 din Directiva 2006/112, precum și a articolului 325 TFUE și, așadar, a dreptului Uniunii, în sensul articolului 51 alineatul (1) din cartă și trebuie, prin urmare, să respecte dreptul fundamental garantat la articolul 50 din cartă (Hotărârea din 20 martie 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punctul 21 și jurisprudența citată).

27 Potrivit acestei dispoziții, nimeni nu poate fi judecat sau condamnat pentru o infracțiune pentru care a fost deja achitat sau condamnat în cadrul Uniunii, prin hotărâre judecătorească definitivă, în conformitate cu legea.

28 În speță, în cadrul procedurii penale în discuție în litigiul principal, BV este urmărit penal pentru acte de disimulare frauduloasă și de omisiune privind obligația de declarare a TVA-ului, în timp ce, potrivit indicațiilor care figurează în cererea de decizie preliminară, acestuia i s-a aplicat deja,

pentru aceleași fapte, o sancțiune administrativă definitivă de natură penală în sensul articolului 50 din cartă. Or, un asemenea cumul de proceduri constituie o restrângere a dreptului fundamental consacrat de această dispoziție a cartei, din moment ce aceasta interzice aplicarea, pentru fapte identice, a mai multe sancțiuni de natură penală la capătul diferitelor proceduri desfășurate în aceste scopuri (a se vedea prin analogie Hotărârea din 20 martie 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punctul 35).

- 29 Totuși, potrivit unei jurisprudențe constante, o restrângere a dreptului fundamental garantat la articolul 50 din cartă poate fi justificată în temeiul articolului 52 alineatul (1) din aceasta (Hotărârea din 20 martie 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punctul 40 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 22 martie 2022, Nordzucker și alții, C-151/20, EU:C:2022:203, punctul 49).
- 30 Conform articolului 52 alineatul (1) prima teză din cartă, orice restrângere a exercițiului drepturilor și libertăților recunoscute de aceasta trebuie să fie prevăzută de lege și să respecte substanța acestor drepturi și libertăți. Potrivit celei de a doua teze a alineatului menționat, pentru respectarea principiului proporționalității, pot fi impuse restrângeri ale drepturilor și libertăților menționate numai în cazul în care acestea sunt necesare și numai dacă răspund efectiv obiectivelor de interes general recunoscute de Uniune sau necesității protejării drepturilor și libertăților celorlalți.
- 31 În speță, în primul rând, este cert că posibilitatea cumulării procedurilor și a sancțiunilor penale, precum și a procedurilor și a sancțiunilor administrative de natură penală este prevăzută de lege, și anume de articolele 1729 și 1741 din CFG. Deși cerința potrivit căreia orice restrângere a exercițiului drepturilor fundamentale trebuie să fie prevăzută de lege presupune ca temeiul juridic care permite ingerința în aceste drepturi să definească el însuși întinderea restrângerii exercitării dreptului vizat, această cerință se confundă în mare măsură cu cerințele de claritate și de precizie care decurg din principiul proporționalității (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 iulie 2020, Facebook Ireland și Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, punctul 180), care va fi examinat la punctul 34 și următoarele din prezenta hotărâre.
- 32 În al doilea rând, o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal respectă substanța dreptului fundamental garantat la articolul 50 din cartă din moment ce, potrivit indicațiilor care figurează în dosarul aflat la dispoziția Curții, ea permite un asemenea cumul de proceduri și de sancțiuni numai în condiții stabilite limitativ, asigurând astfel că dreptul garantat la acest articol 50 nu este repus în discuție ca atare.
- 33 În al treilea rând, din dosarul aflat la dispoziția Curții reiese că această reglementare urmărește să garanteze colectarea în integralitate a TVA-ului datorat. Având în vedere importanța pe care jurisprudența Curții o acordă, în vederea realizării acestui obiectiv, combaterii infracțiunilor în materie de TVA, restrângerea principiului *ne bis in idem* care rezultă dintr-o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal răspunde unui obiectiv de interes general.
- 34 În ceea ce privește, în al patrulea rând, principiul proporționalității, acesta impune ca cumulul de proceduri și de sancțiuni prevăzut de o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal să nu depășească limitele a ceea ce este adecvat și necesar pentru realizarea obiectivelor legitime urmărite de această reglementare, fiind clar că, atunci când este posibilă alegerea între mai multe măsuri adecvate, trebuie să se recurgă la cea mai puțin constrângătoare, iar

inconveniente cauzate de aceasta nu trebuie să fie disproporționate în raport cu scopurile vizate (Hotărârea din 20 martie 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punctul 46 și jurisprudența citată).

- 35 O reglementare națională care prevede posibilitatea unui astfel de cumul de proceduri și de sancțiuni este aptă să realizeze obiectivul legitim de combatere a infracțiunilor în materie de TVA pentru a garanta colectarea în integralitate a TVA-ului datorat (Hotărârea din 20 martie 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punctul 48).
- 36 În ceea ce privește caracterul strict necesar al unei astfel de reglementări naționale, Curtea a precizat, la punctele 49, 53 și 55 din Hotărârea din 20 martie 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197), că ea trebuie să prevadă norme clare și precise care, mai întâi, permit justițiabilului să prevadă care acte și omisiuni sunt susceptibile să facă obiectul unui astfel de cumul de proceduri și de sancțiuni, apoi asigură o coordonare a procedurilor în scopul reducerii la strictul necesar a sarcinii suplimentare pe care o presupune un cumul de proceduri de natură penală care sunt desfășurate în mod independent și, în sfârșit, permit să se garanteze că severitatea ansamblului sancțiunilor aplicate corespunde gravității infracțiunii vizate.
- 37 Instanța de trimitere ridică, în primul rând, problema celei dintâi dintre cerințele amintite la punctul anterior, care, în ceea ce privește dreptul fundamental garantat la articolul 50 din cartă, reflectă și principiul legalității infracțiunilor și pedepselor consacrat la articolul 49 alineatul (1) din cartă. Astfel, după cum a arătat avocatul general la punctele 56-58 din concluziile sale, acest din urmă principiu se aplică cumulului unei sancțiuni administrative definitive de natură penală, în sensul articolului 50 din cartă, și al unei urmăriri penale, în măsura în care acest cumul poate conduce la o consecință mai gravă pentru persoana în cauză decât cea care rezultă numai din urmărirea penală. În special, sarcina represivă care rezultă din cumulul de sancțiuni de natură penală poate să o depășească pe cea prevăzută de lege pentru un comportament incriminat, motiv pentru care este necesar ca orice dispoziție care autorizează o dublă sancționare să respecte cerințele legate de principiul legalității infracțiunilor și pedepselor, astfel cum este garantat la articolul 49 alineatul (1) din cartă.
- 38 Or, în ceea ce privește principiul legalității infracțiunilor și pedepselor, Curtea a statuat că, dacă acest principiu presupune ca legea să definească cu claritate infracțiunile și pedepsele pe care le reprimă, această condiție este îndeplinită atunci când justițiabilul poate ști, plecând de la textul dispoziției pertinente precum și, la nevoie, cu ajutorul interpretării care este dată acestuia de instanțe, care sunt acțiunile și omisiunile care angajează răspunderea sa penală (Hotărârea din 22 octombrie 2015, AC-Treuhand/Comisia, C-194/14 P, EU:C:2015:717, punctul 40 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 11 iunie 2020, Prokuratura Rejonowa w Słupsku, C-634/18, EU:C:2020:455, punctul 49).
- 39 Astfel, împrejurarea că condițiile impuse pentru un cumul de proceduri și de sancțiuni de natură penală nu decurg exclusiv din dispoziții legislative, ci și din interpretarea lor de către instanțele naționale nu este, în sine, de natură să repună în discuție caracterul clar și precis al reglementării naționale, cu condiția însă ca justițiabilul să poată ști, plecând de la textul dispoziției pertinente, precum și, la nevoie, cu ajutorul interpretării care este dată acestuia de instanțe, care sunt acțiunile și omisiunile care pot conduce la un asemenea cumul de proceduri și de sancțiuni.
- 40 În ceea ce privește recurgerea de către legiuitorul național la noțiuni generale pentru a determina acțiunile care pot conduce la un cumul de proceduri și de sancțiuni de natură penală, trebuie amintit că, la punctele 52 și 53 din Hotărârea din 20 martie 2018, Garlsson Real Estate și alții

(C-537/16, EU:C:2018:193), Curtea a considerat că reglementarea națională în discuție în cauza în care s-a pronunțat această hotărâre era suficient de clară și de precisă, deși reglementarea națională respectivă făcea ca acest cumul să depindă de aspectul dacă acțiunile în discuție erau susceptibile să determine o „modificare sensibilă” a valorii instrumentelor financiare și, prin urmare, a interpretării unei noțiuni generale care necesită o apreciere atentă din partea instanțelor naționale.

- 41 Astfel, din jurisprudența referitoare la principiul legalității infracțiunilor și pedepselor rezultă că acest principiu nu poate fi interpretat în sensul că interzice clarificarea progresivă a normelor privind răspunderea penală prin interpretarea judiciară de la o cauză la alta, cu condiția ca rezultatul să fie în mod rezonabil previzibil la momentul săvârșirii încălcării, având în vedere în special interpretarea reținută la acel moment în jurisprudența referitoare la dispoziția legală în cauză (Hotărârea din 22 octombrie 2015, AC-Treuhand/Comisia, C-194/14 P, EU:C:2015:717, punctul 41 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 11 iunie 2020, Prokuratura Rejonowa w Słupsku, C-634/18, EU:C:2020:455, punctul 50).
- 42 Astfel și sub rezerva aceluiași condiții, împrejurarea că jurisprudența națională se referă, în cadrul interpretării sale cu privire la dispozițiile legislative relevante, la noțiuni generale care trebuie clarificate progresiv nu împiedică, în principiu, ca reglementarea națională să poată fi considerată ca prevăzând norme clare și precise care să permită justițiabilului să prevadă care acte și omisiuni pot face obiectul unui cumul de proceduri și de sancțiuni de natură penală.
- 43 În acest context, trebuie amintit de asemenea că sfera previzibilității astfel impuse depinde într-o mare măsură de conținutul textului în discuție, de domeniul pe care îl acoperă, precum și de numărul și de calitatea destinatarilor acestuia. Previzibilitatea legii nu se opune ca persoana în cauză să fie determinată să recurgă la consiliere adecvată pentru a evalua la un nivel rezonabil în împrejurările cauzei consecințele care pot rezulta dintr-un anumit act. O asemenea situație se regăsește în special în cazul profesioniștilor, obișnuiți să facă dovada unei mari prudențe în exercitarea profesiei lor. Pentru acest motiv, este de așteptat ca aceștia să manifeste o atenție specială în evaluarea riscurilor pe care le presupune această exercitare (a se vedea în acest sens 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 219 și jurisprudența citată, Hotărârea din 22 octombrie 2015, AC-Treuhand/Comisia, C-194/14 P, EU:C:2015:717, punctul 42, precum și Hotărârea din 28 martie 2017, Rosneft, C-72/15, EU:C:2017:236, punctul 166).
- 44 În speță, deși revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă reglementarea națională în discuție în litigiul principal respectă cerințele de claritate și de precizie amintite la punctul 36 din prezenta hotărâre, revine Curții sarcina de a furniza indicații utile în această privință pentru a permite acestuia să soluționeze litigiul cu care este sesizată [a se vedea prin analogie Hotărârea din 22 iunie 2021, Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Efectele unei decizii de expulzare), C-719/19, EU:C:2021:506, punctul 82 și jurisprudența citată].
- 45 Or, mai întâi, din indicațiile care figurează în cererea de decizie preliminară reiese că articolul 1729 din CFG prevede condițiile în care actele de disimulare frauduloasă sau de omisiune privind obligația de declarare în special a TVA-ului pot conduce la aplicarea unei sancțiuni administrative pecuniare de natură penală. Conform articolului 1741 din CFG și în condițiile prevăzute de această dispoziție, asemenea acte pot face de asemenea obiectul unei amenzi penale și al unei pedepse privative de libertate, „independent de sancțiunile fiscale aplicabile”.

- 46 În continuare, Conseil constitutionnel (Consiliul Constituțional) a statuat că cumulul de proceduri și de sancțiuni prevăzute de aceste articole nu se poate aplica decât cazurilor celor mai grave de disimulare frauduloasă a sumelor impozabile sau de omisiune privind obligația de declarare, precizând totodată că gravitatea respectivă poate rezulta din cuantumul taxelor eludate, din natura acțiunilor inculpatului sau din împrejurările în care au fost săvârșite. Or, sub rezerva aprecierii instanței de trimitere, o astfel de interpretare efectuată de această instanță în ceea ce privește principiul proporționalității nu pare, în sine, imprevizibilă.
- 47 În sfârșit, instanța de trimitere arată că a aplicat deja, în mai multe rânduri, jurisprudența Conseil constitutionnel (Consiliul Constituțional) menționată la punctul anterior și, astfel, a precizat mai mult conținutul acesteia. Revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă, având în vedere aceste precedente jurisprudențiale, era previzibil în mod rezonabil pentru BV, la momentul săvârșirii faptelor în discuție în litigiul principal, ca acestea să poată conduce la un cumul de proceduri și de sancțiuni de natură penală în temeiul articolelor 1729 și 1741 din CFG.
- 48 În acest context, împrejurarea că BV ar fi trebuit, dacă era cazul, să recurgă la asistența unui consilier juridic pentru a aprecia consecințele care pot rezulta din faptele care i-au fost imputate în raport cu condițiile de aplicare a cumulului de proceduri și de sancțiuni de natură penală prevăzut la aceste articole, astfel cum au fost interpretate de instanțele naționale, nu este, conform jurisprudenței amintite la punctul 43 din prezenta hotărâre, de natură să pună în discuție caracterul clar și precis al reglementării naționale în discuție în litigiul principal. Acest lucru este valabil cu atât mai mult pentru BV, în măsura în care pare să fi săvârșit faptele respective în cadrul activității sale profesionale de expert contabil.
- 49 În al doilea rând, instanța de trimitere ridică problema celei de a treia cerințe menționate la punctul 36 din prezenta hotărâre, care decurge atât din articolul 52 alineatul (1) din cartă, cât și din principiul proporționalității pedepselor consacrat la articolul 49 alineatul (3) din aceasta, care implică pentru autoritățile competente obligația, în cazul aplicării unei a doua sancțiuni, de a se asigura că severitatea ansamblului sancțiunilor aplicate nu depășește gravitatea infracțiunii constatate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 martie 2018, *Garlsson Real Estate* și alții, C-537/16, EU:C:2018:193, punctul 56).
- 50 În această privință, trebuie precizat că, potrivit jurisprudenței amintite la punctul 36, precum și la punctul precedent din prezenta hotărâre, această cerință se aplică fără excepție tuturor sancțiunilor aplicate cumulativ și, prin urmare, atât cumulului de sancțiuni de aceeași natură, cât și cumulului de sancțiuni de naturi diferite, precum cel al sancțiunilor pecuniare și al pedepselor privative de libertate. Simpla împrejurare că autoritățile competente au intenția de a impune sancțiuni de naturi diferite nu le poate scuti de obligația de a se asigura că severitatea ansamblului sancțiunilor aplicate nu depășește gravitatea infracțiunii constatate, în caz contrar încălcându-se principiul proporționalității.
- 51 În aceste condiții, Curtea a statuat, la punctul 60 din Hotărârea din 20 martie 2018, *Garlsson Real Estate* și alții (C-537/16, EU:C:2018:193), că această cerință de proporționalitate nu este respectată de o reglementare care prevede, pentru cumulul unei amenzi penale cu o sancțiune administrativă pecuniară de natură penală, că recuperarea celei dintâi este limitată la partea care depășește cuantumul celei de a doua, fără a prevedea o asemenea regulă și pentru cumularea unei sancțiuni administrative pecuniare de natură penală cu o pedeapsă privativă de libertate.

- 52 În speță, deși, în conformitate cu indicațiile care figurează în cererea de decizie preliminară, instanța de trimitere a statuat deja, întemeindu-se pe considerații de proporționalitate, că cuantumul total al unei sancțiuni impuse în caz de cumul de sancțiuni nu trebuie să depășească cuantumul cel mai ridicat al uneia dintre sancțiunile aplicate, aceeași instanță a precizat că restrângerea menționată nu se aplică decât unor sancțiuni de aceeași natură, și anume unor sancțiuni pecuniare. Or, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 103 din concluziile sale, o asemenea restrângere nu este de natură să asigure corespondența dintre gravitatea infracțiunii și severitatea ansamblului sancțiunilor impuse atunci când o sancțiune pecuniară este cumulată cu o pedeapsă privativă de libertate.
- 53 În măsura în care guvernul francez a arătat în fața Curții că instanța penală este obligată să respecte principiul proporționalității pedepselor care îi conferă competența de a adapta sancțiunea penală în funcție de împrejurările cauzei, din jurisprudența amintită la punctele 36 și 49 din prezenta hotărâre rezultă, pe de o parte, că autoritățile competente sunt supuse obligației de a se asigura că severitatea ansamblului sancțiunilor impuse nu depășește gravitatea infracțiunii constatate și, pe de altă parte, că această obligație trebuie să reiasă în mod clar și precis din reglementarea națională în discuție.
- 54 Revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă aceasta este situația în speță, ținând seama de faptul că a statuat, întemeindu-se de asemenea pe considerații de proporționalitate, că limitarea vizată la punctul 52 nu se aplică decât cumulului de sancțiuni de aceeași natură.
- 55 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la întrebările preliminare că dreptul fundamental garantat la articolul 50 din cartă coroborat cu articolul 52 alineatul (1) din aceasta trebuie interpretat în sensul că:
- nu se opune ca limitarea cumulului de proceduri și de sancțiuni de natură penală prevăzut de o reglementare națională în cazul disimulărilor frauduloase sau al omisiunilor în declarațiile de TVA la cazurile cele mai grave să rezulte doar dintr-o jurisprudență consacrată care interpretează în mod restrictiv dispozițiile legale care definesc condițiile de aplicare a acestui cumul, cu condiția ca el să fie previzibil în mod rezonabil, la momentul săvârșirii infracțiunii, că aceasta poate face obiectul unui cumul de proceduri și de sancțiuni de natură penală, dar că
 - se opune unei reglementări naționale care nu garantează, în cazul cumulului unei sancțiuni pecuniare și al unei pedepse privative de libertate, prin norme clare și precise, dacă este cazul astfel cum au fost interpretate de instanțele naționale, că ansamblul sancțiunilor aplicate nu depășește gravitatea infracțiunii constatate.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

Dreptul fundamental garantat la articolul 50 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene coroborat cu articolul 52 alineatul (1) din aceasta trebuie interpretat în sensul că:

- **nu se opune ca limitarea cumulului de proceduri și de sancțiuni de natură penală prevăzut de o reglementare națională în cazul disimulărilor frauduloase sau al omisiunilor în declarațiile privind taxa pe valoarea adăugată (TVA) la cazurile cele mai grave să rezulte doar dintr-o jurisprudență consacrată care interpretează în mod restrictiv dispozițiile legale care definesc condițiile de aplicare a acestui cumul, cu condiția ca el să fie previzibil în mod rezonabil, la momentul săvârșirii infracțiunii, că aceasta poate face obiectul unui cumul de proceduri și de sancțiuni de natură penală, dar că**
- **se opune unei reglementări naționale care nu garantează, în cazul cumulului unei sancțiuni pecuniare și al unei pedepse privative de libertate, prin norme clare și precise, dacă este cazul astfel cum au fost interpretate de instanțele naționale, că ansamblul sancțiunilor aplicate nu depășește gravitatea infracțiunii constatate.**

Semnături