ARRÊT DE LA COUR (grande chambre)

20 mars 2018 (*)

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Défaut de versement de la TVA due – Sanctions – Législation nationale prévoyant une sanction administrative et une sanction pénale pour les mêmes faits – Charte des droits fondamentaux de l’Union européenne – Article 50 – Principe ne bis in idem – Nature pénale de la sanction administrative – Existence d’une même infraction – Article 52, paragraphe 1 – Limitations apportées au principe ne bis in idem – Conditions »

Dans l’affaire C-524/15,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par le Tribunale di Bergamo (tribunal de Bergame, Italie), par décision du 16 septembre 2015, parvenue à la Cour le 1^{er} octobre 2015, dans la procédure pénale contre

Luca Menci,

en présence de :

Procura della Repubblica,

LA COUR (grande chambre),

composée de M. K. Lenaerts, président, M. A. Tizzano, vice-président, M^{me} R. Silva de Lapuerta, MM. M. Ilešič, T. von Danwitz (rapporteur), A. Rosas et E. Levits, présidents de chambre, MM. E. Juhász, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, S. Rodin, F. Biltgen, M^{me} K. Jürimäe, MM. C. Lycourgos et E. Regan, juges,

avocat général : M. M. Campos Sánchez-Bordona,

greffier : M^{me} V. Giacobblo-Peyronnel, puis M. R. Schiano, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l’audience du 8 septembre 2016,

vu l’ordonnance de réouverture de la procédure orale du 25 janvier 2017 et à la suite de l’audience du 30 mai 2017,

considérant les observations présentées :

- pour M. Menci, par M^{es} G. Broglio, V. Meanti ainsi que I. Dioli, avvocati,
- pour le gouvernement italien, par M^{me} G. Palmieri, en qualité d’agent, assistée de M^{me} G. Galluzzo, avvocato dello Stato,
- pour le gouvernement tchèque, par MM. M. Smolek et J. Vlácil, en qualité d’agents,
- pour le gouvernement allemand, par MM. T. Henze et D. Klebs, en qualité d’agents,
- pour l’Irlande, initialement par M^{me} E. Creedon, puis par M^{mes} M. Browne et G. Hodge ainsi que par M. A. Joyce, en qualité d’agents, assistés de M^{me} M. Gray, barrister,

- pour le gouvernement français, par MM. D. Colas, G. de Bergues et F.-X. Bréchet ainsi que par M^{mes} S. Ghiandoni et E. de Moustier, en qualité d’agents,
- pour le gouvernement néerlandais, par M^{me} M. K. Bulterman et M. J. Langer, en qualité d’agents,
- pour le gouvernement polonais, par M. B. Majczyna, en qualité d’agent,
- pour la Commission européenne, par M. H. Krämer ainsi que par M^{mes} M. Owsiany-Hornung et F. Tomat, en qualité d’agents,

ayant entendu l’avocat général en ses conclusions à l’audience du 12 septembre 2017,

rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l’interprétation de l’article 50 de la charte des droits fondamentaux de l’Union européenne (ci-après la « Charte »), lu à la lumière de l’article 4 du protocole n^o 7 à la convention européenne de sauvegarde des droits de l’homme et des libertés fondamentales, signée à Rome le 4 novembre 1950 (ci-après la « CEDH »).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d’une procédure pénale engagée contre M. Luca Menci concernant des infractions en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Le cadre juridique

La CEDH

- 3 L’article 4 du protocole n^o 7 à la CEDH, intitulé « Droit à ne pas être jugé ou puni deux fois », dispose :
 - « 1. Nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même État en raison d’une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de cet État.
 2. Les dispositions du paragraphe précédent n’empêchent pas la réouverture du procès, conformément à la loi et à la procédure pénale de l’État concerné, si des faits nouveaux ou nouvellement révélés ou un vice fondamental dans la procédure précédente sont de nature à affecter le jugement intervenu.
 3. Aucune dérogation n’est autorisée au présent article au titre de l’article 15 de la Convention. »

Le droit de l’Union

- 4 L’article 2, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1), détermine les opérations soumises à la TVA.
- 5 Aux termes de l’article 273 de cette directive :

« Les États membres peuvent prévoir d’autres obligations qu’ils jugeraient nécessaires pour assurer l’exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l’égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d’une frontière. »

Le droit italien

- 6 L'article 13, paragraphe 1, du decreto legislativo n. 471 – Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662 [décret législatif n° 471, portant réforme des sanctions fiscales non pénales dans le domaine des impôts directs, de la taxe sur la valeur ajoutée et de la perception des taxes, conformément à l'article 3, alinéa 133, sous q), de la loi n° 662, du 23 décembre 1996], du 18 décembre 1997 (supplément ordinaire à la GURI n° 5, du 8 janvier 1998), dans sa version en vigueur à la date des faits au principal (ci-après le « décret législatif n° 471/97 »), était libellé comme suit :

« Quiconque ne s'acquitte pas, en tout ou en partie, dans les délais prescrits, des acomptes, des versements périodiques, du versement de péréquation ou du solde de l'impôt résultant de la déclaration, déduction faite, dans ces cas, du montant des versements périodiques et des acomptes, même s'ils n'ont pas été acquittés, est passible d'une sanction administrative s'élevant à 30 % de chaque montant impayé, même lorsque, à la suite de la correction d'erreurs matérielles ou de calcul constatées lors du contrôle de la déclaration annuelle, il apparaît que le montant de l'impôt est plus important ou que l'excédent déductible est moindre. [...] »

- 7 L'article 10 bis, paragraphe 1, du decreto legislativo n. 74 – Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (décret législatif n° 74, portant nouvelle réglementation des infractions en matière d'impôt sur les revenus et de taxe sur la valeur ajoutée, en application de l'article 9 de la loi du 25 juin 1999, n° 205), du 10 mars 2000 (GURI n° 76, du 31 mars 2000, p. 4), dans sa version en vigueur à la date des faits au principal (ci-après le « décret législatif n° 74/2000 »), disposait :

« Toute personne qui ne verse pas, dans le délai prévu pour la présentation de la déclaration annuelle de tiers payeur, des retenues qui sont dues sur la base de cette même déclaration ou qui résultent de la certification remise aux assujettis auxquels cette personne se substitue, pour un montant supérieur à cinquante mille euros pour chaque période d'imposition, sera punie d'un emprisonnement de six mois à deux ans. »

- 8 L'article 10 ter, paragraphe 1, de ce décret législatif, intitulé « Défaut de versement de la TVA », dans sa version en vigueur à la date des faits au principal, énonçait :

« La disposition de l'article 10 bis s'applique dans les limites qu'elle prévoit également à toute personne qui ne verse pas la taxe sur la valeur ajoutée, telle qu'elle est due sur la base de la déclaration annuelle, dans le délai prévu pour le versement de l'acompte relatif à la période d'imposition ultérieure. »

- 9 L'article 20 dudit décret législatif, intitulé « Rapports entre procédure pénale et procédure fiscale », prévoit, à son paragraphe 1 :

« La procédure administrative de contrôle des impôts aux fins de la fixation du montant à recouvrer et la procédure devant la juridiction fiscale ne peuvent pas être suspendues durant le déroulement de la procédure pénale ayant pour objet les mêmes faits ou des faits dont la constatation est essentielle à la finalisation de la procédure. »

- 10 L'article 21 du même décret législatif, intitulé « Sanctions administratives pour les infractions considérées comme relevant du droit pénal », énonce, à ses paragraphes 1 et 2 :

« 1. L'administration compétente inflige en tout état de cause les sanctions administratives relatives aux infractions fiscales visées par l'inscription au registre des infractions pénales.

2. Ces sanctions ne sont pas exécutoires à l'égard des personnes autres que celles visées à l'article 19, paragraphe 2, sauf si la procédure pénale a été clôturée par une décision de classement ou par une décision irrévocable d'acquiescement ou une décision mettant fin aux poursuites dans une

formulation qui exclut que le fait soit pénalement répréhensible. Dans ce dernier cas, les délais pour l'encaissement courent à partir de la date de la communication à l'administration compétente de la décision de classement, d'acquiescement ou de fin de poursuites ; la communication est effectuée par le greffe de la juridiction qui les a émis. »

La procédure au principal et la question préjudicielle

- 11 M. Menci a fait l'objet d'une procédure administrative au cours de laquelle il lui a été reproché d'avoir omis, en sa qualité de propriétaire de l'entreprise individuelle homonyme, de verser dans les délais impartis par la loi la TVA résultant de la déclaration annuelle pour l'exercice fiscal 2011, s'élevant à un montant total de 282 495,76 euros.
- 12 Cette procédure a donné lieu à une décision de l'Amministrazione Finanziaria (administration fiscale, Italie) par laquelle cette administration a ordonné à M. Menci de payer le montant de TVA dû et lui a en outre infligé, sur le fondement de l'article 13, paragraphe 1, du décret législatif n° 471/97, une sanction administrative s'élevant à 84 748,74 euros, représentant 30 % de la dette fiscale. Cette décision est devenue définitive. La demande de fractionnement de paiement formulée par M. Menci ayant été acceptée, ce dernier a procédé au paiement des premières échéances.
- 13 Après la clôture définitive de cette procédure administrative, une procédure pénale a été ouverte pour les mêmes faits contre M. Menci devant le Tribunale di Bergamo (tribunal de Bergame, Italie) en vertu d'une citation directe de la Procura della Repubblica (procureur de la République, Italie), au motif que ladite omission de paiement de TVA était constitutive de l'infraction prévue et réprimée par l'article 10 bis, paragraphe 1, et l'article 10 ter, paragraphe 1, du décret législatif n° 74/2000.
- 14 La juridiction de renvoi précise que, selon les dispositions du décret législatif n° 74/2000, la procédure pénale et la procédure administrative sont conduites de manière indépendante et relèvent de la compétence, respectivement, des autorités judiciaires et des autorités administratives. Aucune de ces deux procédures ne pourrait être suspendue dans l'attente de l'issue de l'autre procédure.
- 15 Cette juridiction ajoute que l'article 21, paragraphe 2, dudit décret législatif, selon lequel les sanctions administratives relatives aux infractions fiscales infligées par l'autorité administrative compétente ne sont pas exécutoires sauf si la procédure pénale a été clôturée définitivement par une décision de classement, une décision d'acquiescement ou une décision mettant fin aux poursuites, excluant que le fait soit pénalement répréhensible, ne fait pas obstacle à ce qu'une personne, telle que M. Menci, fasse l'objet de poursuites pénales après s'être vu définitivement infliger une sanction administrative.
- 16 Dans ces conditions, le Tribunale di Bergamo (tribunal de Bergame) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« L'article 50 de la [Charte], interprété au regard de l'article 4 du protocole n° 7 à la [CEDH] et de la jurisprudence y afférente de la Cour européenne des droits de l'homme, s'oppose-t-il à des poursuites pénales ayant pour objet un fait (le non-versement de la TVA) pour lequel le prévenu s'est déjà vu infliger une sanction administrative définitive ? »

Sur la question préjudicielle

- 17 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 50 de la Charte, lu à la lumière de l'article 4 du protocole n° 7 à la CEDH, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale en vertu de laquelle des poursuites pénales peuvent être engagées contre une personne pour omission de verser la TVA due dans les délais légaux, alors que cette personne s'est déjà vu infliger une sanction administrative définitive pour les mêmes faits.
- 18 À titre liminaire, il convient de rappeler que, en matière de TVA, il découle, notamment, des articles 2 et 273 de la directive 2006/112, lus en combinaison avec l'article 4, paragraphe 3, TUE, que les États membres ont l'obligation de prendre toutes les mesures législatives et administratives propres à

garantir la perception de l'intégralité de la TVA due sur leurs territoires respectifs et à lutter contre la fraude (voir, en ce sens, arrêt du 26 février 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, point 25 et jurisprudence citée).

- 19 En outre, l'article 325 TFUE oblige les États membres à lutter contre les activités illicites portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union européenne par des mesures dissuasives et effectives et, en particulier, les oblige à prendre les mêmes mesures pour combattre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union que celles qu'ils prennent pour combattre la fraude portant atteinte à leurs propres intérêts. Or, les intérêts financiers de l'Union comprennent, notamment, les recettes provenant de la TVA (voir, en ce sens, arrêt du 5 décembre 2017, M.A.S. et M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, points 30 et 31 ainsi que jurisprudence citée).
- 20 Afin de garantir la perception intégrale desdites recettes et, ce faisant, d'assurer la protection des intérêts financiers de l'Union, les États membres disposent d'une liberté de choix des sanctions applicables, lesquelles peuvent prendre la forme de sanctions administratives, de sanctions pénales ou d'une combinaison des deux. Des sanctions pénales peuvent cependant être indispensables pour combattre de manière effective et dissuasive certains cas de fraude grave à la TVA (voir, en ce sens, arrêt du 5 décembre 2017, M.A.S. et M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, points 33 et 34).
- 21 Dès lors qu'elles visent à assurer l'exacte perception de la TVA et à combattre la fraude, des sanctions administratives infligées par les autorités fiscales nationales et des procédures pénales ouvertes pour des infractions en matière de TVA, telles que celles en cause au principal, constituent une mise en œuvre des articles 2 et 273 de la directive 2006/112 ainsi que de l'article 325 TFUE et, donc, du droit de l'Union, au sens de l'article 51, paragraphe 1, de la Charte (voir, en ce sens, arrêts du 26 février 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, point 27, ainsi que du 5 avril 2017, Orsi et Baldetti, C-217/15 et C-350/15, EU:C:2017:264, point 16). Partant, elles doivent respecter le droit fondamental garanti à l'article 50 de la Charte.
- 22 En outre, si, comme le confirme l'article 6, paragraphe 3, TUE, les droits fondamentaux reconnus par la CEDH font partie du droit de l'Union en tant que principes généraux et si l'article 52, paragraphe 3, de la Charte dispose que les droits contenus dans celle-ci correspondant à des droits garantis par la CEDH ont le même sens et la même portée que ceux que leur confère ladite convention, cette dernière ne constitue pas, tant que l'Union n'y a pas adhéré, un instrument juridique formellement intégré à l'ordre juridique de l'Union (arrêts du 26 février 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, point 44, ainsi que du 15 février 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, point 45 et jurisprudence citée).
- 23 Selon les explications afférentes à l'article 52 de la Charte, le paragraphe 3 de cet article vise à assurer la cohérence nécessaire entre la Charte et la CEDH « sans que cela porte atteinte à l'autonomie du droit de l'Union et de la Cour de justice de l'Union européenne » (arrêts du 15 février 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, point 47, et du 14 septembre 2017, K., C-18/16, EU:C:2017:680, point 50 ainsi que jurisprudence citée).
- 24 Partant, l'examen de la question posée doit être opéré au regard des droits fondamentaux garantis par la Charte et, en particulier, de son article 50 (voir, en ce sens, arrêt du 5 avril 2017, Orsi et Baldetti, C-217/15 et C-350/15, EU:C:2017:264, point 15 ainsi que jurisprudence citée).
- 25 L'article 50 de la Charte dispose que « [n]ul ne peut être poursuivi ou puni pénalement en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné dans l'Union par un jugement pénal définitif conformément à la loi ». Ainsi, le principe ne bis in idem interdit un cumul tant de poursuites que de sanctions présentant une nature pénale au sens de cet article pour les mêmes faits et contre une même personne (voir, en ce sens, arrêt du 26 février 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, point 34).

Sur la nature pénale des poursuites et des sanctions

- 26 En ce qui concerne l'appréciation de la nature pénale de poursuites et de sanctions telles que celles en cause au principal, il y a lieu de rappeler que, selon la jurisprudence de la Cour, trois critères sont pertinents. Le premier est la qualification juridique de l'infraction en droit interne, le deuxième la nature même de l'infraction et le troisième le degré de sévérité de la sanction que risque de subir l'intéressé (voir, en ce sens, arrêts du 5 juin 2012, Bonda, C-489/10, EU:C:2012:319, point 37, et du 26 février 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, point 35).
- 27 S'il appartient à la juridiction de renvoi d'apprécier, à la lumière de ces critères, si les poursuites et les sanctions pénales et administratives en cause au principal présentent une nature pénale au sens de l'article 50 de la Charte, la Cour, statuant sur renvoi préjudiciel, peut toutefois apporter des précisions visant à guider cette juridiction dans son interprétation (voir, en ce sens, arrêt du 5 juin 2014, Mahdi, C-146/14 PPU, EU:C:2014:1320, point 79 et jurisprudence citée).
- 28 En l'occurrence, il convient d'emblée de préciser que la qualification pénale, au regard des critères rappelés au point 26 du présent arrêt, des poursuites pénales en cause au principal et des sanctions auxquelles celles-ci sont susceptibles de conduire, n'est pas en cause. La question se pose, en revanche, de savoir si la procédure administrative dont a fait l'objet M. Menci et la sanction administrative définitive que celui-ci s'est vu infliger au terme de cette procédure sont, ou non, de nature pénale, au sens de l'article 50 de la Charte.
- 29 À cet égard, s'agissant du premier critère rappelé au point 26 du présent arrêt, il ressort du dossier à la disposition de la Cour que le droit national qualifie la procédure ayant abouti à l'infliction de cette dernière sanction de procédure administrative.
- 30 Néanmoins, l'application de l'article 50 de la Charte ne se limite pas aux seules poursuites et sanctions qui sont qualifiées de « pénales » par le droit national, mais s'étend – indépendamment d'une telle qualification en droit interne – à des poursuites et à des sanctions qui doivent être considérées comme présentant une nature pénale sur le fondement des deux autres critères visés audit point 26.
- 31 S'agissant du deuxième critère, relatif à la nature même de l'infraction, il implique de vérifier si la sanction en cause poursuit, notamment, une finalité répressive (voir arrêt du 5 juin 2012, Bonda, C-489/10, EU:C:2012:319, point 39). Il en découle qu'une sanction ayant une finalité répressive présente une nature pénale au sens de l'article 50 de la Charte, et que la seule circonstance qu'elle poursuit également une finalité préventive n'est pas de nature à lui ôter sa qualification de sanction pénale. En effet, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé au point 113 de ses conclusions, il est dans la nature même des sanctions pénales qu'elles tendent tant à la répression qu'à la prévention de comportements illicites. En revanche, une mesure qui se limite à réparer le préjudice causé par l'infraction concernée ne présente pas une nature pénale.
- 32 En l'occurrence, l'article 13, paragraphe 1, du décret législatif n° 471/97 prévoit, en cas d'omission de verser la TVA due, une sanction administrative qui s'ajoute aux montants de TVA à payer par l'assujetti. Si cette sanction est, comme le soutient le gouvernement italien dans ses observations écrites, réduite lorsque la taxe est effectivement payée dans un certain délai à compter du défaut de paiement, il n'en demeure pas moins que le paiement tardif de la TVA due est réprimé par ladite sanction. Il apparaît ainsi, ce qui correspond d'ailleurs à l'appréciation de la juridiction de renvoi, que cette même sanction poursuit une finalité répressive, ce qui est le propre d'une sanction de nature pénale au sens de l'article 50 de la Charte.
- 33 En ce qui concerne le troisième critère, il convient de relever que la sanction administrative en cause au principal prend, conformément à l'article 13, paragraphe 1, du décret législatif n° 471/97, la forme d'une amende de 30 % de la TVA due qui s'ajoute au paiement de cette taxe, et présente, sans que cela soit contesté entre les parties au principal, un degré de sévérité élevé qui est susceptible de conforter l'analyse selon laquelle cette sanction est de nature pénale au sens de l'article 50 de la Charte, ce qu'il appartient toutefois à la juridiction de renvoi de vérifier.

Sur l'existence d'une même infraction

- 34 Il découle des termes mêmes de l'article 50 de la Charte que celui-ci interdit de poursuivre ou de sanctionner pénalement une même personne plus d'une fois pour une même infraction (voir, en ce sens, arrêt du 5 avril 2017, Orsi et Baldetti, C-217/15 et C-350/15, EU:C:2017:264, point 18). Ainsi que l'indique la juridiction de renvoi dans sa demande de décision préjudicielle, les différentes poursuites et sanctions de nature pénale en cause au principal visent la même personne, à savoir M. Menci.
- 35 Selon la jurisprudence de la Cour, le critère pertinent aux fins d'apprécier l'existence d'une même infraction est celui de l'identité des faits matériels, compris comme l'existence d'un ensemble de circonstances concrètes indissociablement liées entre elles qui ont conduit à l'acquiescement ou à la condamnation définitive de la personne concernée (voir, par analogie, arrêts du 18 juillet 2007, Kraaijenbrink, C-367/05, EU:C:2007:444, point 26 et jurisprudence citée, ainsi que du 16 novembre 2010, Mantello, C-261/09, EU:C:2010:683, points 39 et 40). Ainsi, l'article 50 de la Charte interdit d'infliger, pour des faits identiques, plusieurs sanctions de nature pénale à l'issue de différentes procédures menées à ces fins.
- 36 En outre, la qualification juridique, en droit national, des faits et l'intérêt juridique protégé ne sont pas pertinents aux fins de la constatation de l'existence d'une même infraction, dans la mesure où la portée de la protection conférée à l'article 50 de la Charte ne saurait varier d'un État membre à l'autre.
- 37 En l'occurrence, il ressort des indications figurant dans la décision de renvoi que M. Menci s'est vu infliger, de manière définitive, une sanction administrative de nature pénale pour avoir omis de verser, dans les délais impartis par la loi, la TVA résultant de la déclaration annuelle pour l'exercice fiscal 2011 et que les poursuites pénales en cause au principal visent cette même omission.
- 38 Si, comme le soutient le gouvernement italien dans ses observations écrites, l'infliction d'une sanction pénale à l'issue de poursuites pénales, telles que celles en cause au principal, requiert, à la différence de ladite sanction administrative de nature pénale, un élément subjectif, il convient toutefois de relever que la circonstance selon laquelle l'infliction de ladite sanction pénale dépend d'un élément constitutif supplémentaire par rapport à la sanction administrative de nature pénale n'est pas, à elle seule, de nature à remettre en cause l'identité des faits matériels concernés. Sous réserve de vérification par la juridiction de renvoi, la sanction administrative de nature pénale et les poursuites pénales en cause au principal semblent ainsi avoir pour objet une même infraction.
- 39 Dans ces conditions, il apparaît que la réglementation nationale en cause au principal permet de diligenter des poursuites pénales contre une personne, telle que M. Menci, pour une infraction consistant en l'omission de verser la TVA due sur la base de la déclaration afférente à une année d'imposition, après l'infliction à cette même personne, pour les mêmes faits, d'une sanction administrative définitive de nature pénale au sens de l'article 50 de la Charte. Or, un tel cumul de poursuites et de sanctions est constitutif d'une limitation du droit fondamental garanti à cet article.

Sur la justification de la limitation du droit garanti à l'article 50 de la Charte

- 40 Il convient de rappeler que, dans son arrêt du 27 mai 2014, Spasic (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586, points 55 et 56), la Cour a jugé qu'une limitation du principe ne bis in idem garanti à l'article 50 de la Charte peut être justifiée sur le fondement de l'article 52, paragraphe 1, de celle-ci.
- 41 Conformément à l'article 52, paragraphe 1, première phrase, de la Charte, toute limitation de l'exercice des droits et libertés reconnus par celle-ci doit être prévue par la loi et respecter le contenu essentiel de ces droits et libertés. Selon la deuxième phrase dudit paragraphe, dans le respect du principe de proportionnalité, des limitations ne peuvent être apportées auxdits droits et libertés que si elles sont nécessaires et répondent effectivement à des objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union ou au besoin de protection des droits et libertés d'autrui.
- 42 En l'occurrence, il est constant que la possibilité de cumuler des poursuites et des sanctions pénales ainsi que des poursuites et des sanctions administratives de nature pénale est prévue par la loi.

- 43 En outre, une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, respecte le contenu essentiel de l'article 50 de la Charte, dès lors que, selon les indications figurant dans le dossier dont dispose la Cour, elle ne permet un tel cumul de poursuites et de sanctions qu'à des conditions limitativement fixées, assurant ainsi que le droit garanti à cet article 50 ne soit pas remis en cause en tant que tel.
- 44 En ce qui concerne la question de savoir si la limitation du principe ne bis in idem résultant d'une réglementation nationale telle que celle en cause au principal répond à un objectif d'intérêt général, il ressort du dossier à la disposition de la Cour que cette réglementation vise à garantir la perception de l'intégralité de la TVA due. Eu égard à l'importance que la jurisprudence de la Cour accorde, aux fins de réaliser cet objectif, à la lutte contre les infractions en matière de TVA (voir, en ce sens, arrêt du 5 décembre 2017, M.A.S. et M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, point 34 ainsi que jurisprudence citée), un cumul de poursuites et de sanctions de nature pénale peut se justifier lorsque ces poursuites et ces sanctions visent, en vue de la réalisation d'un tel objectif, des buts complémentaires ayant pour objet, le cas échéant, des aspects différents du même comportement infractionnel concerné, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.
- 45 À cet égard, en matière d'infractions à la TVA, il paraît légitime qu'un État membre veuille, d'une part, dissuader et réprimer tout manquement, qu'il soit intentionnel ou non, aux règles de déclaration et de perception de la TVA en infligeant des sanctions administratives fixées, le cas échéant, de manière forfaitaire et, d'autre part, dissuader et réprimer des manquements graves à ces règles, qui sont particulièrement néfastes pour la société et qui justifient l'adoption de sanctions pénales plus sévères.
- 46 S'agissant du respect du principe de proportionnalité, celui-ci exige que le cumul de poursuites et de sanctions prévu par une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, ne dépasse pas les limites de ce qui est approprié et nécessaire à la réalisation des objectifs légitimes poursuivis par cette réglementation, étant entendu que, lorsqu'un choix s'offre entre plusieurs mesures appropriées, il convient de recourir à la moins contraignante et que les inconvénients causés par celle-ci ne doivent pas être démesurés par rapport aux buts visés (voir, en ce sens, arrêts du 25 février 2010, Müller Fleisch, C-562/08, EU:C:2010:93, point 43 ; du 9 mars 2010, ERG e.a., C-379/08 et C-380/08, EU:C:2010:127, point 86, ainsi que du 19 octobre 2016, EL-EM-2001, C-501/14, EU:C:2016:777, points 37 et 39 ainsi que jurisprudence citée).
- 47 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, selon la jurisprudence citée au point 20 du présent arrêt, les États membres disposent d'une liberté de choix des sanctions applicables afin de garantir la perception intégrale des recettes provenant de la TVA. En l'absence d'harmonisation du droit de l'Union en la matière, les États membres sont ainsi en droit de prévoir aussi bien un régime dans lequel des infractions en matière de TVA ne peuvent faire l'objet de poursuites et de sanctions qu'une seule fois qu'un régime autorisant un cumul de poursuites et de sanctions. Dans ces conditions, la proportionnalité d'une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, ne saurait être mise en doute par le seul fait que l'État membre concerné a fait le choix de prévoir la possibilité d'un tel cumul et ce, sous peine de priver cet État membre de cette liberté de choix.
- 48 Cela étant précisé, il convient de relever qu'une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui prévoit une telle possibilité de cumul est apte à réaliser l'objectif visé au point 44 du présent arrêt.
- 49 Quant à son caractère strictement nécessaire, une réglementation nationale telle que celle en cause au principal doit, tout d'abord, prévoir des règles claires et précises permettant au justiciable de prévoir quels actes et omissions sont susceptibles de faire l'objet d'un tel cumul de poursuites et de sanctions.
- 50 En l'occurrence, ainsi qu'il ressort des éléments figurant dans le dossier dont dispose la Cour, la réglementation nationale en cause au principal, notamment l'article 13, paragraphe 1, du décret législatif n° 471/97, prévoit les conditions dans lesquelles l'omission de verser la TVA due dans les délais légaux peut donner lieu à l'infliction d'une sanction administrative de nature pénale. Conformément à cet article 13, paragraphe 1, et dans les conditions visées à l'article 10 bis, paragraphe 1, et à l'article 10 ter, paragraphe 1, du décret législatif n° 74/2000, une telle omission peut

également, si elle se rapporte à une déclaration fiscale annuelle portant sur un montant de TVA supérieur à cinquante mille euros, faire l'objet d'une peine d'emprisonnement de six mois à deux ans.

- 51 Il apparaît ainsi, sous réserve de vérification par la juridiction de renvoi, que la réglementation nationale en cause au principal prévoit, de manière claire et précise, dans quelles circonstances l'omission de verser la TVA due peut faire l'objet d'un cumul de poursuites et de sanctions de nature pénale.
- 52 Ensuite, une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, doit assurer que les charges résultant, pour les personnes concernées, d'un tel cumul soient limitées au strict nécessaire afin de réaliser l'objectif visé au point 44 du présent arrêt.
- 53 S'agissant, d'une part, du cumul de procédures de nature pénale qui, ainsi qu'il ressort des éléments figurant dans le dossier, sont conduites de manière indépendante, l'exigence rappelée au point précédent implique l'existence de règles assurant une coordination visant à réduire au strict nécessaire la charge supplémentaire que comporte un tel cumul pour les personnes concernées.
- 54 En l'occurrence, si la réglementation nationale en cause au principal permet d'engager des poursuites pénales même après l'infliction d'une sanction administrative de nature pénale clôturant définitivement la procédure administrative, il ressort des éléments figurant dans le dossier et résumés au point 50 du présent arrêt que cette réglementation semble limiter les poursuites pénales aux infractions présentant une certaine gravité, à savoir celles portant sur un montant de TVA impayée supérieur à cinquante mille euros, pour lesquelles le législateur national a prévu une peine d'emprisonnement, dont la sévérité paraît justifier la nécessité d'engager, aux fins d'imposer une telle peine, une procédure de poursuites indépendante de la procédure administrative de nature pénale.
- 55 D'autre part, le cumul de sanctions de nature pénale doit être assorti de règles permettant de garantir que la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées corresponde à la gravité de l'infraction concernée, une telle exigence découlant non seulement de l'article 52, paragraphe 1, de la Charte, mais aussi du principe de proportionnalité des peines inscrit à l'article 49, paragraphe 3, de celle-ci. Ces règles doivent prévoir l'obligation pour les autorités compétentes, en cas d'infliction d'une seconde sanction, de veiller à ce que la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées n'excède pas la gravité de l'infraction constatée.
- 56 En l'occurrence, il semble ressortir de l'article 21 du décret législatif n° 74/2000 que celui-ci ne se limite pas à prévoir la suspension de l'exécution forcée des sanctions administratives de nature pénale au cours de la procédure pénale, mais qu'il fait définitivement obstacle à cette exécution après la condamnation pénale de la personne concernée. En outre, selon les indications figurant dans la décision de renvoi, le paiement volontaire de la dette fiscale, pour autant qu'il porte également sur la sanction administrative infligée à la personne concernée, constitue une circonstance atténuante spéciale à prendre en compte dans le cadre de la procédure pénale. Il apparaît ainsi que la réglementation nationale en cause au principal prévoit des conditions propres à assurer que les autorités compétentes limitent la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées à ce qui est strictement nécessaire par rapport à la gravité de l'infraction commise.
- 57 Partant, il apparaît, sous réserve de vérification par la juridiction de renvoi, qu'une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, permet d'assurer que le cumul de poursuites et de sanctions qu'elle autorise n'excède pas ce qui est strictement nécessaire aux fins de la réalisation de l'objectif visé au point 44 du présent arrêt.
- 58 Il convient encore de relever que, si une réglementation nationale satisfaisant aux exigences énoncées aux points 44, 49, 53 et 55 du présent arrêt paraît, en principe, susceptible d'assurer la conciliation nécessaire entre les différents intérêts en cause, elle doit également être appliquée par les autorités et les juridictions nationales de manière à ce que la charge résultant, dans le cas d'espèce et pour la personne concernée, du cumul des poursuites et des sanctions ne soit pas excessive par rapport à la gravité de l'infraction commise.

- 59 Il appartient, en définitive, à la juridiction de renvoi d'apprécier le caractère proportionné de l'application concrète de ladite réglementation dans le cadre de la procédure au principal, en mettant en balance, d'une part, la gravité de l'infraction fiscale en cause et, d'autre part, la charge résultant concrètement pour la personne concernée du cumul des poursuites et des sanctions en cause au principal.
- 60 Enfin, dans la mesure où la Charte contient des droits correspondant à des droits garantis par la CEDH, l'article 52, paragraphe 3, de la Charte prévoit que leur sens et leur portée sont les mêmes que ceux que leur confère ladite convention. Il convient donc de tenir compte de l'article 4 du protocole n° 7 à la CEDH en vue de l'interprétation de l'article 50 de la Charte (voir, en ce sens, arrêts du 15 février 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, point 77, et du 5 avril 2017, Orsi et Baldetti, C-217/15 et C-350/15, EU:C:2017:264, point 24).
- 61 À cet égard, la Cour européenne des droits de l'homme a jugé qu'un cumul de poursuites et de sanctions fiscales et pénales réprimant une même infraction à la loi fiscale ne viole pas le principe ne bis in idem consacré à l'article 4 du protocole n° 7 à la CEDH, lorsque les procédures fiscales et pénales en cause présentent un lien matériel et temporel suffisamment étroit (Cour EDH, 15 novembre 2016, A et B c. Norvège, CE :ECHR :2016 :1115JUD 002413011, § 132).
- 62 Ainsi, les exigences auxquelles l'article 50 de la Charte, en combinaison avec l'article 52, paragraphe 1, de celle-ci, soumet un éventuel cumul de poursuites et de sanctions pénales ainsi que de poursuites et de sanctions administratives de nature pénale, ainsi qu'il ressort des points 44, 49, 53, 55 et 58 du présent arrêt, assurent un niveau de protection du principe ne bis in idem qui ne méconnaît pas celui garanti à l'article 4 du protocole n° 7 à la CEDH, tel qu'interprété par la Cour européenne des droits de l'homme.
- 63 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que l'article 50 de la Charte doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale en vertu de laquelle des poursuites pénales peuvent être engagées contre une personne pour omission de verser la TVA due dans les délais légaux, alors que cette personne s'est déjà vu infliger, pour les mêmes faits, une sanction administrative définitive de nature pénale au sens de cet article 50, à condition que cette réglementation
- vise un objectif d'intérêt général qui est de nature à justifier un tel cumul de poursuites et de sanctions, à savoir la lutte contre les infractions en matière de TVA, ces poursuites et ces sanctions devant avoir des buts complémentaires,
 - contienne des règles assurant une coordination limitant au strict nécessaire la charge supplémentaire qui résulte, pour les personnes concernées, d'un cumul de procédures, et
 - prévoit des règles permettant d'assurer que la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées soit limitée à ce qui est strictement nécessaire par rapport à la gravité de l'infraction concernée.
- 64 Il appartient à la juridiction nationale de s'assurer, compte tenu de l'ensemble des circonstances au principal, que la charge résultant concrètement pour la personne concernée de l'application de la réglementation nationale en cause au principal et du cumul des poursuites et des sanctions que celle-ci autorise n'est pas excessive par rapport à la gravité de l'infraction commise.

Sur les dépens

- 65 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (grande chambre) dit pour droit :

- 1) **L'article 50 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale en vertu de laquelle des poursuites pénales peuvent être engagées contre une personne pour omission de verser la taxe sur la valeur ajoutée due dans les délais légaux, alors que cette personne s'est déjà vu infliger, pour les mêmes faits, une sanction administrative définitive de nature pénale au sens de cet article 50, à condition que cette réglementation**
- **vise un objectif d'intérêt général qui est de nature à justifier un tel cumul de poursuites et de sanctions, à savoir la lutte contre les infractions en matière de taxe sur la valeur ajoutée, ces poursuites et ces sanctions devant avoir des buts complémentaires,**
 - **contienne des règles assurant une coordination limitant au strict nécessaire la charge supplémentaire qui résulte, pour les personnes concernées, d'un cumul de procédures, et**
 - **prévoie des règles permettant d'assurer que la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées soit limitée à ce qui est strictement nécessaire par rapport à la gravité de l'infraction concernée.**
- 2) **Il appartient à la juridiction nationale de s'assurer, compte tenu de l'ensemble des circonstances au principal, que la charge résultant concrètement pour la personne concernée de l'application de la réglementation nationale en cause au principal et du cumul des poursuites et des sanctions que celle-ci autorise n'est pas excessive par rapport à la gravité de l'infraction commise.**

Signatures