

62015CJ0574

ARRÊT DE LA COUR (grande chambre)

2 mai 2018 (*1)

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Protection des intérêts financiers de l'Union – Article 4, paragraphe 3, TUE – Article 325, paragraphe 1, TFUE – Directive 2006/112/CE – Convention PIF – Sanctions – Principes d'équivalence et d'effectivité – Omission de versement, dans les délais impartis par la loi, de la TVA résultant de la déclaration annuelle – Réglementation nationale prévoyant une peine privative de liberté uniquement lorsque le montant de TVA impayé dépasse un certain seuil d'incrimination – Réglementation nationale prévoyant un seuil d'incrimination inférieur pour l'omission de versement des retenues à la source relatives à l'impôt sur le revenu »

Dans l'affaire C?574/15,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Tribunale di Varese (tribunal de Varèse, Italie), par décision du 30 octobre 2015, parvenue à la Cour le 9 novembre 2015, dans la procédure pénale contre

Mauro Scialdone,

LA COUR (grande chambre),

composée de M. K. Lenaerts, président, M. A. Tizzano, vice-président, MM. L. Bay Larsen, T. von Danwitz, J. L. da Cruz Vilaça (rapporteur), A. Rosas, C. G. Fernlund et C. Vajda, présidents de chambre, Mme C. Toader, MM. M. Safjan, D. Šváby, Mme M. Berger, MM. E. Jaraši?nas, M. Vilaras et E. Regan, juges,

avocat général : M. M. Bobek,

greffier : M. R. Schiano, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 21 mars 2017,

considérant les observations présentées :

–

pour le gouvernement italien, par Mme G. Palmieri, en qualité d'agent, assistée de Mme G. Galluzzo et de M. E. De Bonis, avvocati dello Stato,

–

pour le gouvernement allemand, par MM. T. Henze et J. Möller, en qualité d'agents,

–

pour le gouvernement néerlandais, par Mmes M. K. Bulterman et B. Koopman ainsi que par M. L. Noort, en qualité d'agents,

—
pour le gouvernement autrichien, par M. G. Eberhard, en qualité d'agent,

—
pour la Commission européenne, par MM. E. Traversa et P. Rossi ainsi que par Mme C. Cattabriga, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 13 juillet 2017,

rend le présent

Arrêt

1

La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 4, paragraphe 3, TUE, de l'article 325, paragraphes 1 et 2, TFUE, 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, ci-après la « directive TVA ») et de la convention établie sur la base de l'article K.3 du traité sur l'Union européenne, relative à la protection des intérêts financiers des Communautés européennes, signée à Bruxelles le 26 juillet 1995 (JO 1995, C 316, p. 49, ci-après la « convention PIF »).

2

Cette demande a été présentée dans le cadre d'une procédure pénale engagée contre M. Mauro Scialdone pour avoir omis, en sa qualité d'administrateur unique de Siderlaghi Srl, de verser, dans les délais impartis par la loi, la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) résultant de la déclaration annuelle de cette société pour l'exercice fiscal 2012.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

La convention PIF

3

L'article 1er de la convention PIF, intitulé « Dispositions générales », dispose, à son paragraphe 1 :

« Aux fins de la présente convention, est constitutif d'une fraude portant atteinte aux intérêts financiers [de l'Union] :

[...]

b)

en matière de recettes, tout acte ou omission intentionnel relatif :

—

à l'utilisation ou à la présentation de déclarations ou de documents faux, inexacts ou incomplets, ayant pour effet la diminution illégale de ressources du budget général [de l'Union] ou des budgets

gérés par [l'Union] ou pour [son] compte,

–

à la non-communication d'une information en violation d'une obligation spécifique, ayant le même effet,

–

au détournement d'un avantage légalement obtenu, ayant le même effet. »

4

L'article 2 de cette convention, intitulé « Sanctions », prévoit, à son paragraphe 1 :

« Chaque État membre prend les mesures nécessaires pour assurer que les comportements visés à l'article 1er, ainsi que la complicité, l'instigation ou la tentative relatives aux comportements visés à l'article 1er paragraphe 1, sont passibles de sanctions pénales effectives, proportionnées et dissuasives, incluant, au moins dans les cas de fraude grave, des peines privatives de liberté pouvant entraîner l'extradition, étant entendu que doit être considérée comme fraude grave toute fraude portant sur un montant minimal à fixer dans chaque État membre. Ce montant minimal ne peut pas être fixé à plus de 50000 [euros]. »

La directive TVA

5

L'article 2, paragraphe 1, de la directive TVA détermine les opérations soumises à la TVA.

6

L'article 206 de cette directive dispose :

« Tout assujetti qui est redevable de la taxe doit payer le montant net de la TVA lors du dépôt de la déclaration de TVA prévue à l'article 250. Toutefois, les États membres peuvent fixer une autre échéance pour le paiement de ce montant ou percevoir des acomptes provisionnels. »

7

Aux termes de l'article 250, paragraphe 1, de ladite directive :

« Tout assujetti doit déposer une déclaration de TVA dans laquelle figurent toutes les données nécessaires pour constater le montant de la taxe exigible et celui des déductions à opérer, y compris, et dans la mesure où cela est nécessaire pour la constatation de l'assiette, le montant global des opérations relatives à cette taxe et à ces déductions ainsi que le montant des opérations exonérées. »

8

L'article 273 de la même directive prévoit :

« 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

9

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 no 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 no 662, du 23 décembre 1996], du 18 décembre 1997 (supplément ordinaire à la GURI no 5, du 8 janvier 1998, ci-après le « décret législatif no 471/97 »), est 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. [...] »

10

L'article 10 bis, intitulé « Défaut de versement des retenues dues ou certifiées », 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 no 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 no 205, du 25 juin 1999), du 10 mars 2000 (GURI no 76, du 31 mars 2000, p. 4, ci-après le « décret législatif no 74/2000 »), dans sa version en vigueur au moment où les faits en cause dans l'affaire au principal ont été commis et jusqu'au 21 octobre 2015 inclus, disposait :

« Toute personne qui ne verse pas, dans le délai prévu pour la présentation de la déclaration annuelle de tiers payeur, des retenues 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. »

11

À la même époque, l'article 10 ter de ce décret législatif, intitulé « Défaut de versement de la TVA », 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 [TVA], 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. »

12

L'article 13 dudit décret législatif, intitulé « Circonstance atténuante. Paiement de la dette fiscale », prévoyait, à son paragraphe 1 :

« Les peines prévues pour les délits visés dans le présent décret sont réduites jusqu'à un tiers [...] si, avant la déclaration d'ouverture des débats de première instance, les dettes fiscales relatives aux faits constitutifs de ces délits ont été apurées [...] »

13

Le décret législatif no 74/2000 a été modifié par le decreto legislativo n. 158 – Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23 (décret législatif no 158, portant révision du régime de sanctions mettant en œuvre l'article 8, paragraphe 1, de la loi no 23, du 11 mars 2014), du 24 septembre 2015 (supplément ordinaire à la GURI no 233, du 7 octobre 2015, ci-après le « décret législatif no 158/2015 »), avec effet à compter du 22 octobre 2015.

14

Depuis cette date, l'article 10 bis du décret législatif no 74/2000, tel que modifié par le décret législatif no 158/2015, dispose :

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

15

L'article 10 ter du décret législatif no 74/2000, tel que modifié par le décret législatif no 158/2015, prévoit :

« Toute personne qui ne verse pas, dans le délai prévu pour le versement de l'acompte relatif à la période d'imposition ultérieure, la [TVA], telle qu'elle est due sur la base de la déclaration annuelle, pour un montant supérieur à deux cent cinquante mille euros pour chaque période d'imposition, sera punie d'un emprisonnement de six mois à deux ans. »

16

L'article 13 du décret législatif no 74/2000, tel que modifié par le décret législatif no 158/2015, intitulé « Cause exonératoire. Paiement de la dette », est libellé comme suit :

« 1. Les infractions visées à l'article 10 bis, 10 ter [...] ne sont pas punissables si, avant la déclaration d'ouverture des débats de première instance, les dettes fiscales ainsi que les sanctions administratives et les intérêts ont été apurés par un paiement intégral des montants dus, y compris à la suite des procédures spéciales de conciliation et d'accord avec l'évaluation retenue que prévoient les règles fiscales, ou en cas de régularisation spontanée.

[...]

3. Si, avant la déclaration d'ouverture des débats de première instance, la dette fiscale est en voie d'être apurée par paiement échelonné, notamment au titre de l'article 13 bis, un délai de trois mois est accordé pour le paiement de la dette restante. Dans ce cas, la prescription est suspendue. Le juge a la faculté de proroger ce délai une seule fois pour trois mois au plus, s'il l'estime nécessaire, sans préjudice de la suspension de la prescription. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

17

L'Agenzia delle Entrate (administration fiscale, Italie) a effectué un contrôle fiscal au sein de Siderlaghi. Ce contrôle a révélé que cette société avait omis de verser, dans les délais impartis par la loi, la TVA résultant de sa déclaration annuelle pour l'exercice fiscal 2012, s'élevant à un montant de 175272 euros. L'administration fiscale a notifié cette irrégularité à Siderlaghi et l'a invitée à régulariser sa situation, en payant la taxe due, des intérêts de retard et, conformément à l'article 13, paragraphe 1, du décret législatif no 471/97, une amende équivalant à 30 % de sa dette fiscale. Cette société s'étant engagée à s'acquitter de la TVA impayée de manière échelonnée dans un délai de 30 jours suivant cette notification, elle a bénéficié d'une réduction des deux tiers de l'amende prévue.

18

Par ailleurs, le 29 mai 2015, la Procura della Repubblica (procureur de la République, Italie) a saisi la juridiction de renvoi, le Tribunale di Varese (tribunal de Varèse, Italie), d'une demande tendant à la condamnation de M. Scialdone à une amende d'un montant de 22500 euros. Cette demande était fondée sur le fait que l'omission de versement de la TVA en cause constituait l'infraction envisagée et réprimée par les articles 10 bis et 10 ter du décret législatif no 74/2000 dans la mesure, notamment, où le montant de TVA impayé dépassait le seuil d'incrimination de 50000 euros à compter duquel une telle omission était passible de la sanction prévue par ces dispositions et sur le fait que cette infraction était imputable à M. Scialdone, en sa qualité d'administrateur unique de Siderlaghi.

19

Le 22 octobre 2015, le décret législatif no 158/2015 est entré en vigueur. La juridiction de renvoi indique que les modifications apportées par ce texte au décret législatif no 74/2000 s'appliquent rétroactivement aux faits reprochés à M. Scialdone, en tant que normes plus favorables. En conséquence, les faits en question ne constituent plus une infraction pénale dès lors que l'article 10 ter de ce dernier décret législatif, tel que modifié par le décret législatif no 158/2015, prévoit désormais un seuil d'incrimination de 250000 euros pour l'omission de versement de la TVA et que la dette fiscale de Siderlaghi est d'un montant inférieur à ce nouveau seuil. Par ailleurs, M. Scialdone pourrait bénéficier de la cause d'excuse absolutoire figurant maintenant à l'article 13 du décret législatif no 74/2000, tel que modifié par le décret législatif no 158/2015, dès lors que Siderlaghi et l'administration fiscale sont convenues d'un paiement échelonné de la TVA due, de l'amende infligée et des intérêts de retard.

20

La juridiction de renvoi s'interroge toutefois sur la compatibilité des modifications apportées à la réglementation italienne par le décret législatif no 158/2015 avec le droit de l'Union, d'autant que, si ces modifications devaient ne pas être conformes à ce droit, cette juridiction s'estimerait tenue de les laisser inappliquées et de revenir à la version initiale du décret législatif no 74/2000, de telle sorte que M. Scialdone serait toujours passible d'une sanction pénale.

21

À cet égard, d'une part, la juridiction de renvoi relève que, sous l'empire des articles 10 bis et 10 ter du décret législatif no 74/2000, dans sa version initiale, le même seuil d'incrimination de 50000

euros s'appliquait indifféremment à l'omission de versement des retenues à la source relatives à l'impôt sur le revenu et à l'omission de versement de la TVA. En revanche, depuis la modification du décret législatif no 74/2000 par le décret législatif no 158/2015, ce seuil s'élève à 150000 euros pour l'omission de versement desdites retenues, conformément au nouvel article 10 bis, et à 250000 euros en matière d'omission de versement de la TVA déclarée, conformément au nouvel article 10 ter. Or, cette juridiction doute qu'une telle différence soit compatible avec les exigences découlant de l'article 4, paragraphe 3, TUE et de l'article 325 TFUE ainsi que de la directive TVA, dès lors qu'elle entraîne, à ses yeux, une meilleure protection des intérêts financiers nationaux par rapport à ceux de l'Union européenne.

22

D'autre part, ladite juridiction infère de ces dispositions et de la convention PIF que les États membres pourraient être tenus de sanctionner les omissions de versement de la TVA, telles que celle en cause au principal, par des peines privatives de liberté dès lors que le montant impayé dépasse un montant de 50000 euros. Si tel était le cas, l'article 10 ter du décret législatif no 74/2000, tel que modifié par le décret législatif no 158/2015, ne serait pas conforme au droit de l'Union, dans la mesure où la sanction prévue à cet article n'est applicable qu'aux omissions portant sur un montant supérieur ou égal à 250000 euros. Pour des motifs similaires, la même juridiction doute qu'une cause d'excuse absolutoire de peine du type de celle prévue à l'article 13 du décret législatif no 74/2000, tel que modifié par le décret législatif no 158/2015, soit compatible avec le droit de l'Union.

23

Dans ces conditions, le Tribunale di Varese (tribunal de Varèse) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1)

[L]e droit de l'Union, et en particulier les dispositions combinées [de l'article] 4, paragraphe 3, TUE, [de l'article] 325 TFUE et de la directive [TVA], qui imposent l'obligation d'assimilation aux États membres en ce qui concerne les politiques de sanction, peut[-il] être interprété en ce sens qu'il s'oppose à la promulgation d'une disposition nationale prévoyant que le défaut de versement de la TVA est pénalement punissable lorsque le montant dépasse un seuil exprimé en valeur monétaire plus élevé que celui qui est fixé pour le défaut de versement de l'impôt direct sur le revenu[?]

2)

[L]e droit de l'Union, et en particulier les dispositions combinées [de l'article] 4, paragraphe 3, TUE, [de l'article] 325 TFUE et de la directive [TVA], qui imposent aux États membres l'obligation de prévoir des sanctions effectives, dissuasives et proportionnées pour protéger les intérêts financiers de l'Union européenne, peut[-il] être interprété en ce sens qu'il s'oppose à la promulgation d'une disposition nationale exonérant de sanction le prévenu (que ce soit un administrateur, un représentant légal, un délégué pour exercer des fonctions de nature fiscale ou une personne ayant concouru à l'infraction) lorsque l'entité dotée de la personnalité morale à laquelle le prévenu est rattaché a procédé au paiement tardif de la taxe et des sanctions administratives dues au titre de la TVA, alors que le contrôle fiscal a déjà eu lieu et que sont intervenus l'exercice de l'action publique, le renvoi en jugement, la constatation que le prévenu a été dûment informé de l'incrimination dans le cadre de la procédure et jusqu'à la déclaration d'ouverture des débats, dans un système qui n'inflige audit administrateur, représentant légal ou à leurs délégués et aux personnes ayant concouru à l'infraction, aucune autre sanction, même

administrative[?]

3)

[L]a notion de fraude prévue à l'article 1er de la convention PIF doit[-elle] être interprétée en ce sens qu'il convient de considérer que ce concept couvre également l'hypothèse d'un défaut de paiement, d'un paiement partiel ou tardif de la [TVA] et, par conséquent, si l'article 2 de [cette convention] impose à l'État membre de sanctionner par des peines d'emprisonnement le défaut de paiement et le paiement partiel ou tardif de la TVA pour des montants supérieurs à 50000 euros[?] En cas de réponse négative, il convient de se demander si l'exigence de l'article 325 TFUE imposant aux États membres d'infliger des sanctions, y compris pénales, dissuasives, proportionnées et effectives, doit être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose à une réglementation nationale exonérant de responsabilité pénale et administrative les administrateurs et représentants légaux des personnes morales ou leurs délégués et les personnes ayant concouru à l'infraction, en cas de défaut de paiement, de paiement partiel ou tardif de la TVA pour des montants [trois] à [cinq] fois supérieurs aux seuils minimum fixés en cas de fraude, qui s'élèvent à 50000 euros[?] »

Sur les questions préjudicielles

Sur les première et troisième questions

Observations liminaires

24

Par ses première et troisième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si le droit de l'Union, en particulier l'article 4, paragraphe 3, TUE, l'article 325 TFUE, la directive TVA ainsi que la convention PIF, s'oppose à une réglementation nationale qui, d'une part, prévoit que l'omission de versement, dans les délais impartis par la loi, de la TVA résultant de la déclaration annuelle pour un exercice donné constitue une infraction pénale punie d'une peine privative de liberté uniquement lorsque le montant de TVA impayé dépasse un seuil d'incrimination de 250000 euros et, d'autre part, prévoit un seuil d'incrimination de 150000 euros pour l'infraction d'omission de versement des retenues à la source relatives à l'impôt sur le revenu.

25

À cet égard, il convient de rappeler que la directive TVA n'harmonise pas les sanctions applicables en matière de TVA. Ce domaine relève, en principe, de la compétence des États membres.

26

Cela étant, il découle, tout d'abord, des articles 2 et 273 de la directive TVA, lus en combinaison avec l'article 4, paragraphe 3, TUE, que ceux-ci 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 (arrêt du 20 mars 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, point 18 et jurisprudence citée).

27

Ensuite, l'article 325, paragraphe 1, TFUE oblige les États membres à lutter contre la fraude et toute autre activité illégale portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union par des mesures effectives et dissuasives. Or, les intérêts financiers de l'Union comprennent, notamment, les

recettes provenant de la TVA (arrêt du 20 mars 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, point 19 et jurisprudence citée).

28

Enfin, conformément à une jurisprudence constante de la Cour, tout en conservant le choix des sanctions, les États membres doivent veiller à ce que les violations du droit de l'Union, y compris des règles harmonisées issues de la directive TVA, soient sanctionnées dans des conditions, de fond et de procédure, qui soient analogues à celles applicables aux violations du droit national d'une nature et d'une importance similaires et qui, en tout état de cause, confèrent à la sanction un caractère effectif, proportionné et dissuasif (voir, en ce sens, arrêts du 21 septembre 1989, Commission/Grèce, 68/88, EU:C:1989:339, point 24 ; du 8 juillet 1999, Nunes et de Matos, C-186/98, EU:C:1999:376, point 10, ainsi que du 3 mai 2005, Berlusconi e.a., C-387/02, C-391/02 et C-403/02, EU:C:2005:270, point 65).

29

Il ressort de tout ce qui précède que, si les sanctions que les États membres mettent en place pour lutter contre les violations des règles harmonisées en matière de TVA relèvent de leur autonomie procédurale et institutionnelle, celle-ci est cependant limitée, outre par le principe de proportionnalité, dont l'application n'est pas en cause en l'occurrence, d'une part, par le principe d'équivalence, lequel implique que ces sanctions soient analogues à celles applicables aux violations du droit national d'une nature et d'une importance similaires et portant atteinte aux intérêts financiers nationaux, et, d'autre part, par le principe d'effectivité, lequel impose que lesdites sanctions présentent un caractère effectif et dissuasif.

30

Il y a lieu, dès lors, de répondre aux première et troisième questions à l'aune de ces deux derniers principes, en examinant, dans un premier temps, le principe d'effectivité, puis, dans un second temps, le principe d'équivalence.

Sur le principe d'effectivité

31

Ainsi qu'il ressort de la décision de renvoi, deux types de sanctions sont prévus par la réglementation italienne pour lutter contre l'omission de versement, dans les délais impartis par la loi, de la TVA résultant de la déclaration annuelle pour un exercice donné. D'une part, l'assujetti défaillant s'expose, conformément à l'article 13, paragraphe 1, du décret législatif no 471/97, à des amendes dont le montant s'élève, en principe, à 30 % de la taxe due, ainsi qu'à des intérêts de retard. D'autre part, l'article 10 ter du décret législatif no 74/2000, tel que modifié par le décret législatif no 158/2015, prévoit que, lorsque le montant de TVA impayé dépasse un seuil d'incrimination de 250000 euros, une peine de six mois à deux ans d'emprisonnement peut être infligée aux personnes physiques.

32

Selon la juridiction de renvoi, le droit de l'Union pourrait toutefois exiger que des peines privatives de liberté soient infligées aux auteurs de telles omissions de versement de la TVA dès que le montant impayé est supérieur ou égal à 50000 euros.

33

À cet égard, il résulte des points 25 à 29 du présent arrêt que, nonobstant l'absence, à la date des faits au principal, d'harmonisation des sanctions applicables en matière de TVA, le principe d'effectivité exige des États membres la mise en place de sanctions effectives et dissuasives pour lutter contre les violations des règles harmonisées en la matière et protéger les intérêts financiers de l'Union, sans toutefois imposer, en principe, que ces sanctions soient d'une nature particulière.

34

Ainsi, la Cour a itérativement jugé que, afin de garantir la perception intégrale des recettes provenant de la TVA et, ce faisant, 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 (arrêts du 26 février 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, point 34 ; du 5 décembre 2017, M.A.S. et M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, point 33, ainsi que du 20 mars 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, point 20).

35

Certes, la Cour a également jugé que des sanctions pénales peuvent être indispensables pour combattre de manière effective et dissuasive certains cas de fraude grave à la TVA. Partant, en la matière, les États membres sont tenus d'adopter des sanctions pénales revêtant un caractère effectif et dissuasif (voir, en ce sens, arrêt du 5 décembre 2017, M.A.S. et M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, points 34 et 35).

36

La liberté de choix des États membres est, en outre, limitée par la convention PIF. En effet, conformément à l'article 2, paragraphe 1, de cette convention, ces mêmes États doivent prendre les mesures nécessaires pour assurer que les fraudes portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union, telles que définies à l'article 1er, paragraphe 1, de ladite convention, y compris les fraudes à la TVA (arrêt du 8 septembre 2015, Taricco e.a., C-105/14, EU:C:2015:555, point 41), soient passibles de sanctions pénales incluant, au moins dans les cas de fraude grave, à savoir ceux portant sur un montant minimal ne pouvant être fixé par les États membres à plus de 50000 euros, des peines privatives de liberté pouvant entraîner l'extradition.

37

Toutefois, il convient de relever qu'une omission de versement de la TVA, telle que celle en cause au principal, se caractérise par le fait que l'assujetti, après avoir déposé, ainsi que le prévoit l'article 250, paragraphe 1, de la directive TVA, une déclaration de TVA complète et correcte pour l'exercice fiscal en cause, ne verse pas la TVA résultant de cette déclaration au Trésor public dans les délais impartis par la loi, contrairement aux exigences découlant de l'article 206 de cette directive.

38

Or, ainsi que le fait valoir l'ensemble des parties ayant déposé des observations devant la Cour, dans la mesure où l'assujetti a dûment rempli ses obligations déclaratives en matière de TVA, une telle omission de versement de cette taxe ne constitue pas une « fraude », au sens de l'article 325 TFUE, et ce indépendamment du caractère intentionnel ou non de cette omission.

39

De même, une omission de versement de la TVA déclarée ne constitue pas une « fraude », au sens de la convention PIF. En effet, conformément à l'article 1er, paragraphe 1, sous b), de cette convention, aux fins de celle-ci, une « fraude » aux recettes de l'Union implique la « non-communication d'une information en violation d'une obligation spécifique » ou l'« utilisation ou [la] présentation de déclarations ou de documents faux, inexacts ou incomplets ». Or, ainsi qu'il ressort du point 37 du présent arrêt, de tels manquements à des obligations déclaratives ne sont pas en cause en l'occurrence. Par ailleurs, si cette disposition vise également le « détournement d'un avantage légalement obtenu », il y a lieu de relever, à l'instar du gouvernement allemand, que le fait de ne pas s'acquitter, dans les délais impartis par la loi, de la TVA déclarée ne procure pas à l'assujetti un tel avantage, dès lors que la taxe reste due et que, en ne versant pas celle-ci, il se place dans l'illégalité.

40

Il s'ensuit que ni l'interprétation retenue par la Cour de l'article 325, paragraphe 1, TFUE concernant les cas de fraude à la TVA ni la convention PIF ne sont applicables au cas de l'omission de versement de la TVA déclarée. Dès lors, le montant de 50000 euros prévu à l'article 2, paragraphe 1, de cette convention est dénué de pertinence dans un tel cas.

41

De surcroît, il convient de relever que de telles omissions de versement de la TVA déclarée ne présentent pas le même degré de gravité que les fraudes à cette taxe.

42

En effet, lorsque l'assujetti a correctement rempli ses obligations déclaratives, cette administration dispose d'ores et déjà des données nécessaires pour constater le montant de la TVA exigible et une éventuelle omission de versement de celle-ci.

43

Par conséquent, si des sanctions pénales peuvent être indispensables pour combattre de manière effective et dissuasive certains cas de fraude grave à la TVA, ainsi qu'il est rappelé au point 35 du présent arrêt, de telles sanctions ne sont pas, à montant égal, indispensables pour lutter contre des omissions de versement de la TVA déclarée.

44

Cela étant, il n'en reste pas moins que ces omissions, notamment lorsqu'elles résultent d'un comportement de l'assujetti consistant à utiliser, pour ses propres besoins, les liquidités correspondant à la taxe exigible au détriment du Trésor public, constituent des « activités illégales » de nature à porter atteinte aux intérêts financiers de l'Union, au sens de l'article 325, paragraphe 1, TFUE, qui nécessitent, par conséquent, l'application de sanctions effectives et dissuasives.

45

Cette interprétation ne saurait être remise en cause par l'argument des gouvernements allemand et néerlandais selon lequel l'incise « toute autre activité illégale », figurant à l'article 325, paragraphe 1, TFUE, renverrait uniquement aux agissements de même nature et de même gravité que la fraude. Ainsi que l'a relevé M. l'avocat général aux points 68 et 69 de ses conclusions, les termes « activité illégale » désignent usuellement les comportements contraires à la loi et l'usage de l'adjectif « toute » indique qu'est ainsi visé, indifféremment, l'ensemble de ceux-ci. Au

demeurant, eu égard à l'importance qu'il convient de reconnaître à la protection des intérêts financiers de l'Union, laquelle constitue un objectif de celle-ci (voir, en ce sens, arrêt du 18 novembre 1999, Commission/Conseil, C-209/97, EU:C:1999:559, point 29), la notion d'« activité illégale » ne saurait être interprétée de manière restrictive.

46

Du reste, conformément à la jurisprudence constante rappelée au point 28 du présent arrêt, toute violation du droit de l'Union, y compris des règles harmonisées en matière de TVA, doit faire l'objet de sanctions effectives, proportionnées et dissuasives.

47

En l'occurrence, ainsi que l'a soutenu l'ensemble des parties ayant déposé des observations devant la Cour, des sanctions telles que celles prévues à l'article 13, paragraphe 1, du décret législatif no 471/97 peuvent être considérées, eu égard à la marge d'appréciation dont disposent les États membres en la matière, comme étant suffisamment effectives et dissuasives.

48

En effet, il convient de rappeler que ces sanctions prennent la forme d'amendes dont le montant s'élève, en principe, à 30 % de la taxe due, l'assujetti pouvant néanmoins bénéficier d'une réduction du montant de cette amende en fonction du délai dans lequel il régularise sa situation. En outre, l'administration fiscale inflige des intérêts de retard.

49

Or, compte tenu de leur degré de sévérité élevé (arrêt du 20 mars 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, point 33), de telles amendes sont de nature à amener les assujettis à renoncer à toutes velléités de retarder ou d'omettre le versement de la TVA et présentent, ainsi, un caractère dissuasif. Par ailleurs, ces amendes, couplées au mécanisme de réduction et à des intérêts de retard, incitent les assujettis défaillants à régulariser aussi rapidement que possible la taxe due et peuvent, partant, être considérées, en principe, comme efficaces (voir, par analogie, arrêt du 20 juin 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, point 40).

50

Enfin, la circonstance que, dans une situation, telle que celle en cause dans l'affaire au principal, où l'assujetti est une personne morale, ces mêmes sanctions sont appliquées à cette personne et non à ses dirigeants ne remet pas en cause l'interprétation figurant au point 47 du présent arrêt.

51

En effet, la détermination des destinataires de telles sanctions relève, ici encore, de l'autonomie procédurale et institutionnelle des États membres. Ces derniers sont ainsi libres de prévoir que celles-ci s'appliqueront à l'assujetti lui-même ou, lorsque ce dernier est une personne morale, à ses dirigeants, ou encore à ces deux catégories de personnes, sous réserve de ne pas compromettre l'effectivité de la lutte contre la violation du droit de l'Union en cause. Or, s'agissant de l'omission de versement de la TVA déclarée, des sanctions telles que celles décrites au point 48 du présent arrêt n'apparaissent pas perdre leur effectivité ou leur caractère dissuasif lorsqu'elles sont infligées uniquement à la personne morale assujettie, eu égard aux répercussions qu'elles sont de nature à entraîner sur son patrimoine et, partant, sur l'activité économique qu'elle poursuit.

52

Compte tenu de tout ce qui précède, il y a lieu de considérer que le principe d'effectivité ne s'oppose pas à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui prévoit que l'omission de versement, dans les délais impartis par la loi, de la TVA résultant de la déclaration annuelle pour un exercice donné constitue une infraction pénale punie d'une peine privative de liberté uniquement lorsque le montant de TVA impayé dépasse un seuil d'incrimination de 250000 euros.

Sur le principe d'équivalence

53

Ainsi qu'il résulte des points 25 à 29 du présent arrêt, la liberté de choix dont disposent les États membres, conformément à leur autonomie institutionnelle et procédurale, pour sanctionner les violations du droit de l'Union est limitée par l'obligation, pour ces derniers, de veiller à ce que ces sanctions répondent à des conditions, de fond et de procédure, analogues à celles applicables aux violations du droit national d'une nature et d'une importance similaires.

54

En l'occurrence, la réglementation italienne prévoit que l'omission de versement des retenues à la source relatives à l'impôt sur le revenu constitue, à l'instar de l'omission de versement de la TVA déclarée, une infraction pénale punie d'une peine de six mois à deux ans d'emprisonnement dès lors que le montant impayé dépasse un certain seuil d'incrimination. Or, depuis l'entrée en vigueur de l'article 10 ter du décret législatif no 74/2000, tel que modifié par le décret législatif no 158/2015, ce seuil s'élève à 250000 euros pour l'omission de versement de la TVA tandis que, conformément à l'article 10 bis du décret législatif no 74/2000, tel que modifié par le décret législatif no 158/2015, il n'est que de 150000 euros en cas d'omission de versement desdites retenues.

55

Afin de vérifier si une différence telle que celle existant entre les seuils fixés, respectivement, à l'article 10 bis et à l'article 10 ter du décret législatif no 74/2000, dans sa version modifiée par le décret législatif no 158/2015, respecte le principe d'équivalence, il y a lieu, conformément aux considérations rappelées au point 53 du présent arrêt, de déterminer si l'omission de versement des retenues à la source relatives à l'impôt sur le revenu peut être considérée comme étant une violation du droit national d'une nature et d'une importance similaires à l'omission de versement de la TVA déclarée.

56

Dans ce cadre, il convient de relever que, certes, l'omission de versement de la TVA et l'omission de versement des retenues à la source relatives à l'impôt sur le revenu se caractérisent, indifféremment, par le non-respect de l'obligation de versement, dans les délais impartis par la loi, de l'impôt déclaré. Il ressort également de la décision de renvoi que, en érigeant ces comportements en infractions, le législateur italien poursuivait la même finalité, à savoir garantir que le Trésor public perçoive l'impôt en temps utile et, ainsi, que l'intégrité des recettes fiscales soit préservée.

57

Toutefois, ainsi que le fait valoir, en l'occurrence, le gouvernement italien, les infractions prévues et sanctionnées, respectivement, par l'article 10 bis et par l'article 10 ter du décret législatif no 74/2000, tel que modifié par le décret législatif no 158/2015, se distinguent tant par leurs éléments constitutifs que par la difficulté à les découvrir.

58

En effet, tandis que la seconde infraction a trait aux comportements des assujettis à la TVA, la première infraction se rapporte non pas aux agissements des redevables de l'impôt sur le revenu, mais à ceux des tiers payeurs devant reverser les retenues à la source y relatives. Par ailleurs, il ressort du dossier soumis à la Cour que, en droit fiscal italien, un tel tiers payeur, lorsqu'il procède à ces retenues sur les revenus des personnes redevables, remet à ces dernières un document, dénommé « certification », permettant à ces personnes de justifier auprès de l'administration fiscale que lesdites retenues ont été effectuées et, ainsi, qu'elles se sont acquittées de l'impôt dû, et ce même si, par la suite, le tiers payeur ne verse pas ces retenues au Trésor public. Dans ces conditions, l'omission du tiers payeur de reverser à l'administration fiscale les retenues à la source opérées peut, du fait de la délivrance de cette certification, s'avérer plus difficile à détecter que l'omission de versement de la TVA déclarée.

59

Compte tenu de ces éléments, ces deux infractions ne sauraient être considérées comme étant d'une nature et d'une importance similaires, au sens de la jurisprudence rappelée au point 28 du présent arrêt. Or, lorsque deux catégories d'infractions se distinguent par différentes circonstances qui concernent aussi bien les éléments constitutifs de l'infraction que la plus ou moins grande facilité à la découvrir, ces différences impliquent, notamment, que l'État membre concerné n'est pas obligé de prévoir un régime identique pour ces deux catégories (arrêt du 25 février 1988, Drexler, 299/86, EU:C:1988:103, point 22).

60

Par voie de conséquence, le principe d'équivalence ne s'oppose pas à une différence telle que celle existant entre les seuils fixés, respectivement, à l'article 10 bis et à l'article 10 ter du décret législatif no 74/2000, dans sa version modifiée par le décret législatif no 158/2015.

61

Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre aux première et troisième questions que la directive TVA, lue en combinaison avec l'article 4, paragraphe 3, TUE, et l'article 325, paragraphe 1, TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation nationale qui prévoit que l'omission de versement, dans les délais impartis par la loi, de la TVA résultant de la déclaration annuelle pour un exercice donné constitue une infraction pénale punie d'une peine privative de liberté uniquement lorsque le montant de TVA impayé dépasse un seuil d'incrimination de 250000 euros, alors qu'un seuil d'incrimination de 150000 euros est prévu pour l'infraction d'omission de versement des retenues à la source relatives à l'impôt sur le revenu.

Sur la deuxième question

62

Compte tenu de la réponse apportée aux première et troisième questions, il n'y a plus lieu de répondre à la deuxième question.

Sur les dépens

63

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 :

La directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, lue en combinaison avec l'article 4, paragraphe 3, TUE, et l'article 325, paragraphe 1, TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation nationale qui prévoit que l'omission de versement, dans les délais impartis par la loi, de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) résultant de la déclaration annuelle pour un exercice donné constitue une infraction pénale punie d'une peine privative de liberté uniquement lorsque le montant de TVA impayé dépasse un seuil d'incrimination de 250000 euros, alors qu'un seuil d'incrimination de 150000 euros est prévu pour l'infraction d'omission de versement des retenues à la source relatives à l'impôt sur le revenu.

Signatures

(*1) Langue de procédure : l'italien.