Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

7 avril 2016*

«Renvoi préjudiciel — Fiscalité — TVA — Article 4, paragraphe 3, TUE — Directive 2006/112/CE — Insolvabilité — Procédure de concordat préventif — Paiement partiel des créances de TVA»

Dans l'affaire C-546/14,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Tribunale di Udine (tribunal d'Udine, Italie), par décision du 30 octobre 2014, parvenue à la Cour le 28 novembre 2014, dans la procédure engagée par

Degano Trasporti Sas di Ferruccio Degano & C., en liquidation,

en présence de :

Pubblico Ministero presso il Tribunale di Udine,

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M. M. Ilešič, président de chambre, M^me^ C. Toader, M. A. Rosas, M^me^ A. Prechal et M. E. Jarašiūnas (rapporteur), juges,

avocat général : M^me^ E. Sharpston,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

— pour Degano Trasporti Sas di Ferruccio Degano & C., en liquidation, par M^e^ P. Bregalanti, avvocato,

— pour le gouvernement italien, par M^me^ G. Palmieri, en qualité d'agent, assistée de M. G. De Bellis, avvocato dello Stato,

— pour le gouvernement espagnol, par M^me^ A. Gavela Llopis, en qualité d'agent,

— pour la Commission européenne, par M^me^ F. Tomat, M. A. Caeiros et M^me^ L. Lozano Palacios, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 14 janvier 2016,

* Langue de procédure: l'italien.

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 4, paragraphe 3, TUE et de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'une demande de concordat préventif introduite par Degano Trasporti Sas di Ferruccio Degano & C., en liquidation (ci-après « Degano Trasporti »), devant le Tribunale di Udine (tribunal d'Udine, Italie).

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 En vertu de l'article 2, paragraphe 1, sous a), c) et d), de la directive TVA, sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA ») les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ainsi que les importations de biens.

4 L'article 250, paragraphe 1, de la directive TVA dispose :

« 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. »

5 Aux termes de l'article 273, premier alinéa, de la directive TVA :

« 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 Le décret royal nº 267 portant dispositions régissant la faillite, le concordat préventif, le règlement judiciaire et la liquidation administrative forcée (Regio Decreto nº 267 recante « Disciplina del fallimento, del concordato preventivo, dell'amministrazione controllata e della liquidazione coatta amministrativa »), du 16 mars 1942 (GURI nº 81, du 6 avril 1942), dans sa version applicable aux faits au principal (ci-après la « loi sur la faillite »), régit, à ses articles 160 et suivants, la procédure de concordat préventif.

7 Par cette procédure, qui vise à éviter une déclaration de faillite, le commerçant se trouvant dans une situation de crise ou d'insolvabilité propose à ses créanciers de mettre son patrimoine à disposition afin de rembourser intégralement les créances privilégiées et partiellement les créances chirographaires. Le concordat préventif peut cependant prévoir un remboursement partiel de certaines catégories de créances privilégiées si un expert indépendant atteste que ces dernières ne seraient pas mieux remboursées en cas de faillite du commerçant.

8 La procédure de concordat préventif, à laquelle participe le ministère public, est engagée à la requête du commerçant devant la juridiction compétente. Celle-ci se prononce, tout d'abord, sur la recevabilité de la requête après avoir vérifié que les conditions légales du concordat préventif sont réunies. Ensuite, les créanciers auxquels le débiteur ne propose pas un remboursement intégral de leur créance sont invités à voter sur la proposition de concordat préventif, laquelle doit être approuvée par les créanciers admis au vote représentant la majorité du total des créances détenues par ces derniers. Enfin, si cette majorité est atteinte, le tribunal homologue le concordat préventif après avoir, le cas échéant, statué sur les oppositions des créanciers en désaccord avec la proposition de concordat préventif et vérifié à nouveau que les conditions légales sont satisfaites. Le concordat préventif ainsi homologué a force obligatoire à l'égard de tous les créanciers.

9 Par ailleurs, l'article 182 ter de la loi sur la faillite, intitulé « Transaction fiscale », prévoit que, par le plan visé à l'article 160 de cette loi, le débiteur peut proposer le paiement, partiel et/ou différé, des impôts et des créances accessoires de l'administration fiscale ainsi que des cotisations et des créances accessoires réclamées par les organismes de sécurité sociale obligatoire, pour ce qui concerne la part des créances ayant une nature chirographaire, même si elles ne sont pas inscrites au rôle, à l'exception des impôts constituant des ressources propres de l'Union européenne. S'agissant, toutefois, de la TVA et des retenues opérées mais non payées, la proposition faite par le débiteur peut uniquement prévoir un paiement différé.

Le litige au principal et la question préjudicielle

10 Degano Trasporti a introduit, le 22 mai 2014, une requête auprès de la juridiction de renvoi aux fins d'être admise à une procédure de concordat préventif. Faisant état d'une situation de crise, elle souhaite liquider ainsi son patrimoine afin de satisfaire intégralement certains créanciers privilégiés et payer un pourcentage de ses dettes envers les créanciers chirographaires et certains créanciers privilégiés de rang inférieur qui, selon elle, ne pourraient pas, en toute hypothèse, recouvrer l'intégralité de leurs créances si une procédure de faillite était mise en œuvre. Parmi ces dernières créances figure une dette de TVA que Degano Trasporti propose de payer partiellement, sans lier cette proposition à la conclusion d'une transaction fiscale.

11 La juridiction de renvoi, devant se prononcer sur la recevabilité de la requête de Degano Trasporti, relève, notamment, que l'article 182 ter de la loi sur la faillite interdit de convenir, dans le cadre d'une transaction fiscale, d'un paiement partiel des créances de l'État en matière de TVA, considérées comme des créances privilégiées de 19e rang, et n'autorise qu'un échelonnement du paiement de ces créances.

12 Elle indique que, selon la jurisprudence de la Corte suprema di cassazione (Cour de cassation, Italie), cette interdiction, bien qu'énoncée à l'article 182 ter de la loi sur la faillite qui régit la transaction fiscale, vaut dans tous les cas et il ne peut y être dérogé, même dans le cadre d'une proposition de concordat préventif. Cette interprétation du droit national s'impose, selon cette dernière juridiction, au regard du droit de l'Union, en particulier de l'article 4, paragraphe 3, TUE et de la directive TVA, tels qu'interprétés dans les arrêts Commission/Italie (C-132/06, EU:C:2008:412), Commission/Italie (C-174/07, EU:C:2008:704) et Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186).

13 La juridiction de renvoi se demande cependant si l'obligation des États membres d'adopter toutes les mesures législatives et administratives nécessaires au recouvrement intégral de la TVA, prévue par le droit de l'Union, empêche effectivement le recours à une procédure collective autre que la faillite, dans le cadre de laquelle l'entrepreneur en situation d'insolvabilité liquide tout son patrimoine pour satisfaire ses créanciers et prévoit de régler sa dette de TVA à hauteur au moins de ce qu'il verserait en cas de faillite.

14 C'est dans ces conditions que le Tribunale di Udine (tribunal d'Udine) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« Les principes et les dispositions de l'article 4, paragraphe 3, TUE et de la directive TVA, tels que déjà interprétés dans les arrêts de la Cour Commission/Italie (C-132/06, EU:C:2008:412), Commission/Italie (C-174/07, EU:C:2008:704) et Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186) s'opposent-ils également à ce qu'une disposition de droit national (et, donc, en l'espèce, une interprétation des articles 162 et 182 ter de la loi sur la faillite) rende recevable une proposition de concordat préventif par laquelle le débiteur prévoit de liquider son patrimoine et de ne régler que partiellement sa dette envers l'État en matière de TVA, s'il ne recourt pas à l'instrument de la transaction fiscale et que, compte tenu des constatations d'un expert indépendant et à l'issue du contrôle formel effectué par le Tribunale, il n'est pas prévisible que le paiement de cette dette serait supérieur en cas de faillite ? »

Sur la question préjudicielle

15 La juridiction de renvoi indiquant qu'elle forme le présent renvoi préjudiciel au stade de l'examen de la recevabilité de la demande dont elle est saisie, alors que la phase strictement contentieuse de la procédure de concordat préventif ne commence qu'après l'approbation d'un tel concordat, lorsque les créanciers minoritaires peuvent former opposition, il y a lieu, à titre liminaire, de relever que ces éléments ne font pas obstacle à la compétence de la Cour pour connaître de la présente demande de décision préjudicielle.

16 En effet, les juridictions nationales sont habilitées à saisir la Cour si un litige est pendant devant elles et si elles sont appelées à statuer dans le cadre d'une procédure destinée à aboutir à une décision de caractère juridictionnel (arrêts Grillo Star Fallimento, C-443/09, EU:C:2012:213, point 21, ainsi que Torresi, C-58/13 et C-59/13, EU:C:2014:2088, point 19) et le choix du moment le plus opportun pour interroger la Cour par voie préjudicielle est de leur compétence exclusive (voir, en ce sens, arrêts X, C-60/02, EU:C:2004:10, point 28, et AGM-COS.MET, C-470/03, EU:C:2007:213, point 45).

17 Dès lors, la Cour est compétente pour connaître de la présente demande de décision préjudicielle, bien qu'elle ait été formée par la juridiction de renvoi au stade de l'examen non contradictoire de la recevabilité de la demande dont elle est saisie, celle-ci tendant à l'ouverture d'une procédure de concordat préventif qui, ainsi qu'il ressort des règles nationales de procédure exposées au point 8 du présent arrêt, est destinée, si elle est recevable, à aboutir à une décision de caractère juridictionnel, adoptée en présence du ministère public, après que la juridiction a statué, le cas échéant, sur les oppositions formées par les créanciers minoritaires.

18 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 4, paragraphe 3, TUE ainsi que les articles 2, 250, paragraphe 1, et 273 de la directive TVA s'opposent à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, interprétée en ce sens qu'un commerçant en situation d'insolvabilité peut saisir une juridiction d'une demande d'ouverture d'une procédure de concordat préventif aux fins d'apurer ses dettes en procédant à la liquidation de son patrimoine, dans laquelle il ne propose qu'un paiement partiel d'une dette de TVA en établissant par une expertise effectuée par un expert indépendant que cette dette ne serait pas mieux remboursée en cas de faillite dudit commerçant.

19 À cet égard, il convient de rappeler qu'il découle des articles 2, 250, paragraphe 1, et 273 de la directive TVA ainsi que de 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 leur territoire (arrêts Commission/Italie, C-132/06, EU:C:2008:412, point 37 ; Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, point 20 ; Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, point 25, et WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, point 41).

20 Dans le cadre du système commun de TVA, les États membres sont tenus de garantir le respect des obligations auxquelles les assujettis sont soumis et ils bénéficient, à cet égard, d'une certaine latitude en ce qui concerne, notamment, la manière d'utiliser les moyens dont ils disposent (arrêts Commission/Italie, C-132/06, EU:C:2008:412, point 38, et Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, point 21).

21 Cette latitude est néanmoins limitée par l'obligation de garantir un prélèvement efficace des ressources propres de l'Union et par celle de ne pas créer de différences significatives dans la manière dont sont traités les assujettis, que ce soit au sein de l'un des États membres ou dans l'ensemble de ceux-ci. La directive TVA doit être interprétée conformément au principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA, selon lequel des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations ne doivent pas être traités différemment en matière de perception de la TVA. Toute action des États membres concernant le prélèvement de la TVA doit respecter ce principe (voir, en ce sens, arrêts Commission/Italie, C-132/06, EU:C:2008:412, point 39 ; Commission/Allemagne, C-539/09, EU:C:2011:733, point 74, et Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, point 22).

22 Les ressources propres de l'Union comprennent, notamment, aux termes de l'article 2, paragraphe 1, de la décision 2007/436/CE, Euratom du Conseil, du 7 juin 2007, relative au système des ressources propres des Communautés européennes (JO L 163, p. 17), les recettes provenant de l'application d'un taux uniforme à l'assiette harmonisée de la TVA déterminée selon les règles de l'Union. Un lien direct existe ainsi entre la perception des recettes provenant de la TVA dans le respect du droit de l'Union applicable et la mise à disposition du budget de l'Union des ressources TVA correspondantes, dès lors que toute lacune dans la perception des premières se trouve potentiellement à l'origine d'une réduction des secondes (arrêt Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, point 26 ainsi que jurisprudence citée).

23 Au vu de ces éléments, il convient d'examiner si l'admission d'un paiement partiel d'une créance de TVA, par un commerçant en situation d'insolvabilité, dans le cadre d'une procédure de concordat préventif telle que prévue par la réglementation nationale en cause au principal, est contraire à l'obligation des États membres de garantir la perception de l'intégralité de la TVA due sur leur territoire de même que le prélèvement efficace des ressources propres de l'Union.

24 À cet égard, il y a lieu de constater que, ainsi que M[me] l'avocat général l'a relevé aux points 38 à 42 de ses conclusions, la procédure de concordat préventif, telle que décrite par la juridiction de renvoi et exposée aux points 6 à 8 du présent arrêt, est soumise à des conditions d'application strictes visant à offrir des garanties en ce qui concerne notamment le recouvrement des créances privilégiées et donc des créances de TVA.

25 Ainsi, tout d'abord, la procédure de concordat préventif implique que le commerçant en situation d'insolvabilité liquide l'intégralité de son patrimoine pour apurer ses dettes. Si ce patrimoine est insuffisant pour régler l'ensemble des créances, le paiement partiel d'une créance privilégiée ne peut être admis que si un expert indépendant atteste que cette créance ne serait pas payée dans une proportion plus élevée en cas de faillite du débiteur. La procédure de concordat préventif paraît donc de nature à permettre d'établir que, en raison de la situation d'insolvabilité du commerçant, l'État membre concerné ne peut recouvrer sa créance de TVA dans une meilleure proportion.

26 Ensuite, étant donné que la proposition de concordat préventif est soumise au vote de l'ensemble des créanciers auxquels le débiteur ne propose pas un remboursement intégral de leur créance et qu'elle doit être approuvée par les créanciers admis au vote représentant la majorité du total des créances détenues par ces derniers, la procédure de concordat préventif donne à l'État membre concerné la possibilité de voter contre une proposition de paiement partiel d'une créance de TVA si, notamment, il est en désaccord avec les conclusions de l'expert indépendant.

27 Enfin, à supposer que, nonobstant ce vote négatif, ladite proposition est adoptée, le concordat préventif devant être homologué par la juridiction saisie, après que celle-ci a, le cas échéant, statué sur les oppositions des créanciers en désaccord avec la proposition de concordat, la procédure de concordat préventif permet à l'État membre concerné de contester encore, en formant opposition, un concordat prévoyant un paiement partiel d'une créance de TVA et à ladite juridiction d'exercer un contrôle.

28 Compte tenu de ces conditions, l'admission d'un paiement partiel d'une créance de TVA, par un commerçant en situation d'insolvabilité, dans le cadre d'une procédure de concordat préventif, qui, à la différence des mesures en cause dans les affaires ayant donné lieu aux arrêts Commission/Italie (C-132/06, EU:C:2008:412) et Commission/Italie (C-174/07, EU:C:2008:704) auxquels se réfère la juridiction de renvoi, ne constitue pas une renonciation générale et indifférenciée à la perception de la TVA, n'est pas contraire à l'obligation des États membres de garantir la perception de l'intégralité de la TVA due sur leur territoire de même que le prélèvement efficace des ressources propres de l'Union.

29 En conséquence, il y a lieu de répondre à la question posée que l'article 4, paragraphe 3, TUE ainsi que les articles 2, 250, paragraphe 1, et 273 de la directive TVA ne s'opposent pas à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, interprétée en ce sens qu'un commerçant en situation d'insolvabilité peut saisir une juridiction d'une demande d'ouverture d'une procédure de concordat préventif aux fins d'apurer ses dettes en procédant à la liquidation de son patrimoine, dans laquelle il ne propose qu'un paiement partiel d'une dette de TVA en établissant par une expertise effectuée par un expert indépendant que cette dette ne serait pas mieux remboursée en cas de faillite dudit commerçant.

Sur les dépens

30 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 (deuxième chambre) dit pour droit :

L'article 4, paragraphe 3, TUE ainsi que les articles 2, 250, paragraphe 1, et 273 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, ne s'opposent pas à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, interprétée en ce sens qu'un commerçant en situation d'insolvabilité peut saisir une juridiction d'une demande d'ouverture d'une procédure de concordat préventif aux fins d'apurer ses dettes en procédant à la liquidation de son patrimoine, dans laquelle il ne propose qu'un paiement partiel d'une dette de taxe sur la valeur ajoutée en établissant par une expertise effectuée par un expert indépendant que cette dette ne serait pas mieux remboursée en cas de faillite dudit commerçant.

Signatures