HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

7 aprilie 2016*

„Trimitere preliminară — Fiscalitate — TVA — Articolul 4 alineatul (3) TUE — Directiva 2006/112/CE — Insolvență — Procedură de concordat preventiv — Plata parțială a creanțelor privind TVA-ul”

În cauza C-546/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunale di Udine (Tribunalul din Udine, Italia), prin decizia din 30 octombrie 2014, primită de Curte la 28 noiembrie 2014, în procedura inițiată de

Degano Trasporti Sas di Ferruccio Degano & C., în lichidare,

cu participarea:

Pubblico Ministero presso il Tribunale di Udine,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul M. Ilešič, președinte de cameră, doamna C. Toader, domnul A. Rosas, doamna A. Prechal și domnul E. Jarašiūnas (raportor), judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Degano Trasporti Sas di Ferruccio Degano & C., în lichidare, de P. Bregalanti, avvocato;

— pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de G. De Bellis, avvocato dello Stato;

— pentru guvernul spaniol, de A. Gavela Llopis, în calitate de agent;

— pentru Comisia Europeană, de F. Tomat, de A. Caeiros și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 14 ianuarie 2016,

* Limba de procedură: italiana.

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 4 alineatul (3) TUE și a Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unei cereri de concordat preventiv formulate de Degano Trasporti Sas di Ferruccio Degano & C., în lichidare (denumită în continuare „Degano Trasporti”), în fața Tribunale di Udine (Tribunalul din Udine, Italia).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 În temeiul articolului 2 alineatul (1) literele (a), (c) și (d) din Directiva TVA, sunt supuse taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare, precum și importul de bunuri.

4 Articolul 250 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„Fiecare persoană impozabilă depune o declarație privind TVA în care se menționează toate informațiile necesare pentru a calcula taxa exigibilă și deducerile de efectuat, inclusiv, în măsura în care acest lucru este necesar pentru stabilirea bazei impozabile, valoarea totală a operațiunilor referitoare la această taxă și la aceste deduceri, precum și valoarea operațiunilor scutite.”

5 Potrivit articolului 273 primul paragraf din Directiva TVA:

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

Dreptul italian

6 Decretul regal nr. 267 privind falimentul, concordatul preventiv, administrarea judiciară și lichidarea administrativă forțată (Regio Decreto nr. 267 recante „Disciplina del fallimento, del concordato preventivo, dell’amministrazione controllata e della liquidazione coatta amministrativa”) din 16 martie 1942 (GURI nr. 81 din 6 aprilie 1942), în versiunea aplicabilă situației de fapt din litigiul principal (denumit în continuare „Legea privind falimentul”), reglementează, la articolul 160 și următoarele, procedura concordatului preventiv.

7 În cadrul unei astfel de proceduri, care urmărește evitarea declarării falimentului, comerciantul care se confruntă cu dificultăți financiare sau aflat în stare de insolvență își pune patrimoniul la dispoziția creditorilor pentru a asigura plata integrală a creditorilor privilegiați și plata parțială a creditorilor chirografari. Însă concordatul poate prevedea plata parțială a datoriilor față de anumite categorii de creanțe privilegiate, cu condiția ca un expert independent să ateste că acestea din urmă nu ar fi rambursate mai avantajos în cazul falimentului comerciantului.

8 Procedura concordatului preventiv, la care participă Ministerul Public, este inițiată printr-o cerere adresată de comerciant instanței competente. Aceasta din urmă se pronunță mai întâi cu privire la admisibilitatea cererii pe baza evaluării îndeplinirii condițiilor legale privind concordatul preventiv. În continuare, creditorii cărora debitorul nu le propune plata integrală a creanței sunt chemați să voteze propunerea concordatului preventiv, care trebuie să fie aprobată de creditorii admiși la vot reprezentând majoritatea cuantumului total al creanțelor lor. În sfârșit, dacă majoritatea este întrunită, instanța omologhează concordatul preventiv după ce, eventual, soluționează opozițiile creditorilor care nu sunt de acord cu oferta și verifică din nou întrunirea condițiilor prevăzute de lege. Concordatul preventiv astfel omologat devine obligatoriu pentru toți creditorii.

9 De altfel, articolul 182ter din Legea privind falimentul, intitulat „Tranzacție fiscală”, prevede că, prin planul prevăzut la articolul 160 din această lege, debitorul poate propune plata parțială și/sau amânată a impozitelor și a creanțelor accesorii ale administrației financiare a statului, precum și a contribuțiilor și a creanțelor accesorii solicitate de instituțiile de asigurări sociale obligatorii, în ceea ce privește partea din creanțe care are o natură chirografară, chiar dacă nu sunt înscrise pe rol, cu excepția impozitelor care constituie resurse proprii ale Uniunii Europene. În ceea ce privește, însă, TVA-ul și reținerile operate, dar neplătite, propunerea făcută de debitor nu poate să prevadă decât o amânare a plății.

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

10 La 22 mai 2014, Degano Trasporti a prezentat instanței de trimitere o propunere de încheiere a unui concordat preventiv. Ca urmare a dificultăților financiare cu care se confruntă, aceasta dorește să își lichideze astfel patrimoniul pentru a plăti în integralitate anumiți creditori privilegiați și parțial creditorii chirografari și anumiți creditori privilegiați de rang inferior care, în opinia sa, nu ar putea în orice caz să își recupereze integral creanțele dacă s-ar deschide procedura falimentului. Printre aceste ultime creanțe figurează o datorie de TVA pe care Degano Trasporti propune să o plătească parțial, fără a lega această propunere de încheierea unei tranzacții fiscale.

11 Instanța de trimitere, care trebuie să se pronunțe cu privire la admisibilitatea cererii formulate de Degano Trasporti, arată, printre altele, că articolul 182ter din Legea privind falimentul interzice ca, în cadrul unei tranzacții fiscale, să se convină o plată parțială a creanțelor statului privind TVA-ul, care sunt considerate creanțe privilegiate de rangul 19, și nu permite decât o eșalonare a plății acestor creanțe.

12 Aceasta arată că, potrivit jurisprudenței Corte suprema di cassazione (Curtea de Casație, Italia), această interdicție, deși este prevăzută la articolul 182ter din Legea privind falimentul care reglementează tranzacția fiscală, operează în toate situațiile, iar de la ea nu se poate deroga nici chiar în contextul unei oferte de concordat preventiv. O astfel de interpretare a dreptului intern se impune, potrivit acestei din urmă instanțe, având în vedere dreptul Uniunii, în special articolul 4 alineatul (3) TUE și Directiva TVA, astfel cum au fost deja interpretate în Hotărârile Comisia/Italia (C-132/06, EU:C:2008:412), Comisia/Italia (C-174/07, EU:C:2008:704) și Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186).

13 Instanța de trimitere se întreabă însă dacă obligația statelor membre de a adopta toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ necesare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului, prevăzută de dreptul Uniunii, împiedică efectiv recurgerea la o altă procedură colectivă decât falimentul, în cadrul căreia întreprinzătorul aflat în stare de insolvență își lichidează întreg patrimoniul pentru îndestularea creditorilor săi și prevede plata datoriei privind TVA-ul cel puțin în același cuantum care ar fi plătit în ipoteza lichidării prin procedura falimentului.

14 În aceste condiții, Tribunale di Udine (Tribunalul din Udine) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Principiile și normele conținute la articolul 4 alineatul (3) TUE și în Directiva TVA, astfel cum au fost deja interpretate în Hotărârile Curții Comisia/Italia (C-132/06, EU:C:2008:412), Comisia/Italia (C-174/07, EU:C:2008:704) și Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186), trebuie interpretate și în sensul că se opun unei dispoziții de drept intern (și, așadar, în speță, unei interpretări a articolelor 162 și 182ter din Legea privind falimentul) care ar permite să se constate admisibilitatea unei oferte de concordat preventiv care prevede, odată cu lichidarea patrimoniului debitorului, plata doar parțială a creanței statului privind TVA-ul, în măsura în care nu se recurge la instrumentul tranzacției fiscale și, pe baza constatărilor unui expert independent și în urma controlului formal al instanței, nu se estimează că plata acelei creanțe ar fi superioară în cazul lichidării prin procedura falimentului?”

Cu privire la întrebarea preliminară

15 Având în vedere că instanța de trimitere menționează că a formulat cererea de decizie preliminară în stadiul examinării admisibilității cererii cu care a fost sesizată, în timp ce faza propriu-zis contencioasă a procedurii concordatului preventiv este declanșată numai după aprobarea concordatului, când creditorii aflați în minoritate pot formula opoziție, trebuie să se arate, în primul rând, că aceste elemente nu se opun competenței Curții de a soluționa prezenta cerere de decizie preliminară.

16 Astfel, instanțele naționale au competența să sesizeze Curtea dacă există un litigiu pendinte pe rolul lor și dacă sunt chemate să se pronunțe în cadrul unei proceduri destinate să se finalizeze printr-o decizie cu caracter jurisdicțional (Hotărârea Grillo Star Fallimento, C-443/09, EU:C:2012:213, punctul 21, precum și Hotărârea Torresi, C-58/13 și C-59/13, EU:C:2014:2088, punctul 19), iar alegerea momentului cel mai oportun pentru a adresa Curții o întrebare preliminară ține de competența exclusivă a acestora (a se vedea în acest sens Hotărârea X, C-60/02, EU:C:2004:10, punctul 28, și Hotărârea AGM-COS.MET, C-470/03, EU:C:2007:213, punctul 45).

17 Prin urmare, Curtea este competentă să soluționeze prezenta cerere de decizie preliminară, chiar dacă aceasta a fost formulată de instanța de trimitere în faza necontradictorie de examinare a admisibilității cererii cu care a fost sesizată, având ca obiect deschiderea unei proceduri de concordat preventiv care, așa cum reiese din regulile naționale de procedură expuse la punctul 8 din prezenta hotărâre, dacă este admisă, se finalizează printr-o decizie cu caracter jurisdicțional, adoptată în prezența Ministerului Public, după soluționarea opozițiilor creditorilor aflați în minoritate.

18 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 4 alineatul (3) TUE, precum și articolul 2, articolul 250 alineatul (1) și articolul 273 din Directiva TVA se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, interpretată în sensul că un comerciant aflat în stare de insolvență poate sesiza instanța cu o cerere de deschidere a unei proceduri de concordat preventiv în scopul plății datoriilor prin lichidarea patrimoniului, în cadrul căreia nu propune decât o plată parțială a unei creanțe privind TVA-ul, atestând printr-o expertiză efectuată de un expert independent că această datorie nu ar putea fi plătită într-un cuantum superior în cazul falimentului respectivului comerciant.

19 În această privință, trebuie reamintit că din articolul 2, din articolul 250 alineatul (1) și din articolul 273 din Directiva TVA, precum și din articolul 4 alineatul (3) TUE rezultă că statele membre au obligația să adopte toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul lor (Hotărârea Comisia/Italia, C-132/06, EU:C:2008:412, punctul 37, Hotărârea Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, punctul 20, Hotărârea Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 25, și Hotărârea WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 41).

20 În cadrul sistemului comun al TVA-ului, statele membre sunt obligate să asigure respectarea obligațiilor care incumbă persoanelor impozabile și beneficiază în această privință de o anumită latitudine, în special în legătură cu modul de utilizare a mijloacelor de care dispun (Hotărârea Comisia/Italia, C-132/06, EU:C:2008:412, punctul 38, și Hotărârea Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, punctul 21).

21 Totuși, această latitudine este limitată de obligația de a asigura o colectare eficientă a resurselor proprii ale Uniunii și de aceea de a nu crea diferențe semnificative în ceea ce privește modul în care sunt tratate persoanele impozabile, fie în cadrul unuia dintre statele membre, fie în ansamblul acestora. Directiva TVA trebuie interpretată în conformitate cu principiul neutralității fiscale inerent sistemului comun al TVA-ului, potrivit căruia agenții economici care efectuează aceleași operațiuni nu trebuie să fie supuși unui tratament diferit în materie de percepere a TVA-ului. Orice acțiune a statelor membre care privește colectarea TVA-ului trebuie să respecte acest principiu (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Italia, C-132/06, EU:C:2008:412, punctul 39, Hotărârea Comisia/Germania, C-539/09, EU:C:2011:733, punctul 74, și Hotărârea Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, punctul 22).

22 Resursele proprii ale Uniunii Europene cuprind, printre altele, potrivit articolului 2 alineatul (1) din Decizia 2007/436/CE, Euratom a Consiliului din 7 iunie 2007 privind sistemul de resurse proprii al Comunităților Europene (JO L 163, p. 17), veniturile din aplicarea unei cote uniforme a bazelor armonizate de evaluare a TVA-ului, stabilită în conformitate cu normele Uniunii. Există astfel o legătură directă între colectarea veniturilor din TVA cu respectarea dreptului Uniunii aplicabil și punerea la dispoziția bugetului Uniunii a resurselor TVA corespunzătoare, de vreme ce orice lacună în colectarea celor dintâi se poate afla la originea unei reduceri a celor din urmă (Hotărârea Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 26, precum și jurisprudența citată).

23 Având în vedere aceste elemente, trebuie să se examineze dacă acceptarea unei plăți parțiale a unei creanțe privind TVA-ul, efectuată de un comerciant aflat în stare de insolvență, în cadrul unei proceduri de concordat preventiv, astfel cum este prevăzută de reglementarea națională în discuție în litigiul principal, este contrară obligației ce revine statelor membre de a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul lor, precum și colectarea eficientă a resurselor proprii ale Uniunii.

24 În acest sens, este necesar să se constate că, astfel cum a arătat avocatul general la punctele 38-42 din concluzii, procedura concordatului preventiv, astfel cum este descrisă de instanța de trimitere și prezentată la punctele 6-8 din prezenta hotărâre, este supusă unor condiții stricte de aplicare pentru a oferi garanții mai ales în ceea ce privește recuperarea creanțelor privilegiate și, prin urmare, a creanțelor privind TVA-ul.

25 Astfel, în primul rând, procedura concordatului preventiv presupune că comerciantul aflat în stare de insolvență își lichidează întreg patrimoniul pentru a-și plăti datoriile. Dacă acest patrimoniu este insuficient pentru plata tuturor creanțelor, plata parțială a unei creanțe privilegiate nu poate fi admisă decât în situația în care un expert independent atestă că această creanță nu ar fi plătită într-o proporție mai ridicată în cazul falimentului debitorului. Procedura concordatului preventiv pare astfel de natură să permită stabilirea faptului că, din cauza stării de insolvență în care se află comerciantul, statul membru în cauză nu poate să își recupereze creanța de TVA într-o proporție mai avantajoasă.

26 În continuare, având în vedere că propunerea concordatului preventiv este supusă votului tuturor creditorilor cărora debitorul nu le propune plata integrală a creanței și că aceasta trebuie să fie aprobată de creditorii admiși la vot reprezentând majoritatea cuantumului total al creanțelor deținute de aceștia din urmă, procedura concordatului preventiv oferă statului membru în cauză posibilitatea de a vota împotriva unei propuneri de plată parțială a unei creanțe privind TVA-ul dacă, printre altele, acesta este în dezacord cu concluziile expertului independent.

27 În sfârșit, presupunând că, în pofida votului negativ, propunerea respectivă este adoptată, concordatul preventiv trebuind să fie omologat de instanța sesizată după ce aceasta din urmă a soluționat, dacă este cazul, opozițiile creditorilor care nu sunt de acord cu propunerea de concordat, procedura concordatului preventiv permite statului membru în cauză să conteste încă o dată, formulând o opoziție, un concordat care prevede o plată parțială a unei creanțe privind TVA-ul, iar instanței menționate să exercite un control.

28 Având în vedere aceste condiții, acceptarea unei plăți parțiale a creanței privind TVA-ul, efectuată de un comerciant aflat în stare de insolvență în cadrul unei proceduri de concordat preventiv, care, spre deosebire de măsurile în discuție în cauzele în care au fost pronunțate Hotărârile Comisia/Italia (C-132/06, EU:C:2008:412) și Comisia/Italia (C-174/07, EU:C:2008:704), la care se referă instanța de trimitere, nu reprezintă o renunțare generală și nediferențiată la colectarea TVA-ului, nu este contrară obligației ce revine statelor membre de a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul lor, precum și colectarea eficientă a resurselor proprii ale Uniunii.

29 În consecință, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 4 alineatul (3) TUE, precum și articolul 2, articolul 250 alineatul (1) și articolul 273 din Directiva TVA nu se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, interpretată în sensul că un comerciant aflat în stare de insolvență poate sesiza instanța cu o cerere de concordat preventiv în scopul plății datoriilor prin lichidarea patrimoniului, în cadrul căreia nu propune decât o plată parțială a unei creanțe privind TVA-ul, atestând printr-o expertiză efectuată de un expert independent că această datorie nu ar putea fi plătită într-un cuantum superior în cazul falimentului respectivului comerciant.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

Articolul 4 alineatul (3) TUE, precum și articolul 2, articolul 250 alineatul (1) și articolul 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată nu se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, interpretată în sensul că un comerciant aflat în stare de insolvență poate sesiza instanța cu o cerere de concordat preventiv în scopul plății datoriilor prin lichidarea patrimoniului, în cadrul căreia nu propune decât o plată parțială a unei creanțe privind taxa pe valoarea adăugată, atestând printr-o expertiză efectuată de un expert independent că această datorie nu ar putea fi plătită într-un cuantum superior în cazul falimentului respectivului comerciant.

Semnături