CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL ELEANOR SHARPSTON prezentate la 25 octombrie 2007 [1]

1. Comisia Comunităților Europene solicită Curții să constate că, prin faptul a prevăzut în mod expres o renunțare generală la verificarea operațiunilor taxabile efectuate în cursul unei serii de perioade fiscale, Republica Italiană nu și-a îndeplinit obligațiile care îi reveneau în temeiul Celei de a șasea directive TVA [2] și al articolului 10 CE.

2. Dispozițiile naționale respective instituie o amnistie fiscală conform căreia, pentru ca anumite declarații să fie efectuate și anumite sume să fie achitate imediat, unele omisiuni în declarațiile sumelor diferitelor taxe pentru exercițiile fiscale cuprinse între anul 1998 (sau în anumite cazuri anul 1997) și anul 2001 nu vor fi nici urmărite, nici supuse vreunei verificări [3].

3. Comisia susține că, în ceea ce privește TVA-ul, amnistia contravine dispozițiilor articolului 2 din A șasea directivă, care impune ca operațiunile să fie impozitate, și dispozițiilor articolului 22, care impune diverse obligații în materia declarării și plății de TVA.

4. Republica Italiană susține că amnistia nu reprezintă o renunțare generală și nediferențiată la orice verificare, că numai un număr restrâns de persoane plătitoare de TVA au recurs la aceasta, că amnistia a fost extrem de eficace în ceea ce privește taxa recuperată și că a reprezentat, prin urmare, o modalitate judicioasă de utilizare a unor resurse limitate, care se încadrează în latitudinea acordată în mod necesar statelor membre.

Dispoziții comunitare

5. Conform articolului 10 CE, statele membre au următoarele obligații generale: „Statele membre iau toate măsurile generale sau speciale necesare pentru a asigura îndeplinirea obligațiilor care decurg din prezentul tratat sau care rezultă din actele instituțiilor Comunității. Statele membre facilitează Comunității îndeplinirea misiunii sale” și „se abțin să ia măsuri care ar putea pune în

1 — Limba originală: engleza.

2 — A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”, cu numeroase modificări ulterioare). La 1 ianuarie 2007, A șasea directivă a fost abrogată și înlocuită prin Directiva 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).

3 — Amnistia respectivă a fost extinsă în anii ulteriori, iar Comisia a introdus o acțiune suplimentară (cauza C-174/07) privind extinderea menționată. Acțiunea respectivă este în prezent pe rolul Curții.

pericol realizarea scopurilor prezentului tratat".

6. Articolul 2 din A șasea directivă prevede:

„Sunt supuse taxei pe valoarea adăugată:

1. livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

2. importul de bunuri"[4]. [traducere neoficială]

7. Articolul 22 inițial din A șasea directivă a fost înlocuit cu una dintre dispozițiile așa-numitului regim „tranzitoriu" prevăzut în titlul XVI, iar textul aplicabil se găsește la articolul 28 alineatul (9). Articolul 22 este intitulat „Obligațiile în cadrul sistemului intern" și este cel mai lung articol din directivă[5].

8. În ceea ce privește pretinsa încălcare a obligațiilor din prezenta cauză, Comisia citează inițial trei dispoziții ale acestui articol de la alineatele (4), (5) și (8):

„4. (a) Fiecare persoană impozabilă depune o declarație în termenul care urmează a fi stabilit de statele membre. […]

[…]

5. Orice persoană impozabilă are obligația de a plăti valoarea netă a taxei pe valoarea adăugată cu ocazia depunerii declarației periodice. […]

[…]

8. […] statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru perceperea și colectarea corectă a taxei și pentru a preveni frauda"[6].

9. În continuare, Comisia atrage atenția asupra anumitor obligații suplimentare impuse persoanelor impozabile prin articolul 22:

4 — Aceste dispoziții se regăsesc acum la articolul 2 alineatul (1) literele (a) și (d) din Directiva 2006/112.

5 — A fost înlocuit în special prin articolele 213-271 din Directiva 2006/112.

6 — Aceste dispoziții se regăsesc acum la articolul 252 alineatul (1), la articolul 206 și, respectiv, la articolul 273 din Directiva 2006/112.

— să declare când începe, când își modifică sau când își încetează activitatea ca persoană impozabilă [alineatul (1) litera (a) [7]];

— să țină o contabilitate suficient de detaliată pentru a permite aplicarea TVA-ului și controlarea aplicării TVA-ului de către autoritățile fiscale [alineatul (2) litera (a) [8]];

— să depună o declarație recapitulativă a operațiunilor intracomunitare [alineatul (6) litera (b) [9]].

10. Comisia face trimitere în final la alte dispoziții ale articolului 22 care impun obligații statelor membre:

— identificarea persoanelor impozabile printr-un număr individual [alineatul (1) literele (c), (d) și (e) [10]];

— adoptarea unor măsuri necesare pentru a se asigura că alte persoane decât persoanele impozabile care sunt considerate persoane obligate la plata TVA-ului îndeplinesc obligația de depunere a declarației și obligația de plată prevăzute pentru persoanele impozabile [alineatele (7), (10) și (11) [11]].

Dispoziții naționale

11. Comisia critică articolele 8 și 9 din Legea italiană a finanțelor pentru anul 2003 [12]. Dispozițiile menționate permit persoanelor impozabile care nu au depus declarații complete să depună declarații suplimentare și să efectueze o plată care îi scutește de orice răspundere fiscală suplimentară pentru perioada respectivă, și anume exercițiile fiscale cuprinse între anul 1998 (sau anul 1997, în anumite cazuri) și anul 2001 inclusiv. Acestea se aplică unei multitudini de taxe; acțiunea Comisiei se referă însă numai la TVA. Rezumatul următor al dispozițiilor relevante se limitează la prezentarea situației legate de această taxă.

Articolul 8

12. Articolul 8 permite ca declarațiile care ar fi trebuit prezentate înainte de 31 octombrie

7 — Articolul 213 alineatul (1) din Directiva 2006/112.

8 — Deși Comisia indică drept sursă alineatul (3), este vorba despre actualul articol 242 din Directiva 2006/112.

9 — Articolele 262 și următoarele din Directiva 2006/112.

10 — Articolele 214-216 din Directiva 2006/112.

11 — Articolele 207, 209, 210, 256-258 și 267 din Directiva 2006/112.

12 — Legge 289/2002 (GURI din 31 decembrie 2002), cu modificările ulterioare.

2002 să fie „completate”. Procedura are două variante, reglementate prin alineatul 3 și, respectiv, alineatul 4.

13. În temeiul articolului 8 alineatul 3, completarea implică prezentarea unei declarații suplimentare pentru fiecare dintre exercițiile fiscale respective și plata unor sume suplimentare datorate în temeiul dispozițiilor în vigoare în cursul fiecărui exercițiu fiscal. În anumite împrejurări, atunci când cumpărătorul însuși datorează taxa aferentă intrărilor, însă omite să o declare, completarea nu privește decât TVA-ul care nu putea fi dedus. Această declarație suplimentară nu este valabilă decât dacă se referă la sume suplimentare datorate a căror valoare este de cel puțin 300 de euro pentru fiecare exercițiu fiscal. Plățile pot fi efectuate în două tranșe egale dacă depășesc suma de 3 000 de euro pentru persoanele fizice sau de 6 000 de euro pentru persoanele juridice.

14. Persoana impozabilă nu poate beneficia de prevederile articolului 8 alineatul 4 dacă nu a întocmit nicio declarație pentru exercițiile respective. Persoanele care au posibilitatea să invoce acest articol pot să depună declarațiile și să efectueze plățile prin intermediul anumitor organisme agreate. Sumele datorate pot fi achitate prin viramente lunare, însă în acest caz se aplică dobânzi suplimentare. Procedura este confidențială în măsura în care sumele specifice care sunt datorate nu sunt individualizate în raport cu persoanele impozabile.

15. În temeiul articolului 8 alineatul 6, atunci când se utilizează procedura articolului 8 alineatul 3 sau 4 în limita unei valori duble a TVA-ului datorat în baza declarației suplimentare, a) nici persoana impozabilă, nici altă persoană care răspunde în solidar nu pot face obiectul unei verificări fiscale, b) toate sancțiunile fiscale care s-ar fi putut aplica devin inaplicabile, iar c) anumite proceduri în materie de fraudă fiscală nu mai pot fi inițiate (deși procedurile penale deja inițiate continuă). Articolul 8 (6 bis) confirmă faptul că verificările fiscale pot fi totuși efectuate pentru sumele datorate în plus față de cuantumul indicat la articolul 8 alineatul 6.

16. Articolul 8 alineatul 9 permite persoanelor care au utilizat procedura confidențială în temeiul articolului 8 alineatul 4 să fie scutite de orice altă verificare în afara celei privind coerența declarațiilor lor suplimentare.

17. Articolul 8 alineatul 10 exclude aplicarea articolului în ansamblul său în cazul în care, atunci când legea este în vigoare, a) o notificare de rectificare a fost deja emisă sau b) o acțiune penală pentru fraudă a fost deja declanșată pentru un anumit exercițiu fiscal. Cu toate acestea, în anumite cazuri, este posibil să se respecte o rectificare anterioară și să se utilizeze procedura menționată la articolul 8 pentru alte perioade.

18. În temeiul articolului 8 alineatul 12, depunerea declarației suplimentare nu constituie denunțarea unei fapte penale.

Articolul 9

19. Articolul 9 privește „stabilirea automată” pentru anii precedenți [13]. Persoanele impozabile care solicită o astfel de stabilire trebuie să depună declarații pentru *toate* exercițiile fiscale în legătură cu care ar fi trebuit depuse declarații, cel mai târziu la 31 octombrie 2002.

20. Conform articolului 9 alineatul 2 litera b), stabilirea automată a sumei datorate în ceea ce privește TVA-ul este realizată prin achitarea, pentru fiecare perioadă fiscală, a unei sume egale cu 2 % din TVA-ul pe operațiunile persoanelor impozabile și a unei sume egale cu 2 % din TVA-ul aferent intrărilor, deduse în cursul acestui exercițiu. Acest procent este stabilit la 1,5 % pentru o taxă aferentă intrărilor sau ieșirilor care depășește 200 000 de euro și la 1 % pentru o sumă care depășește 300 000 de euro, iar atunci când aplicarea acestei dispoziții are drept rezultat plata unei sume mai mari de 11 600 000 de euro, partea care depășește această sumă se reduce cu 80 %. Articolul 9 alineatul 6 instituie cu toate acestea plata unui sume minime pentru fiecare exercițiu, și anume 500 de euro, în cazul în care cifra de afaceri a persoanei impozabile respective nu depășește 50 000 de euro, 600 de euro în cazul în care aceasta este cuprinsă între 50 000 și 180 000 de euro și 700 de euro în cazul în care cifra de afaceri depășește 180 000 de euro.

21. În cazul exercițiilor individuale pentru care nu a fost depusă nicio declarație fiscală, articolul 9 alineatul 8 impune plata unei sume forfetare de 1 500 de euro pentru persoanele fizice vizate și de 3 000 de euro pentru societăți și asociații, pentru fiecare exercițiu fiscal.

22. Potrivit articolului 9 alineatul 9, o stabilire automată se opune deducerilor sau rambursărilor suplimentare care nu au făcut obiectul unei cereri anterioare formulate de persoana impozabilă. Cu toate acestea, nu se opune efectuării anumitor verificări, în special cele legate de coerența dintre declarațiile depuse și sumele achitate și de cererile anterioare de rambursare de TVA.

23. Articolul 9 alineatul 10 reflectă articolul 8 alineatul 6. Atunci când se utilizează procedura vizată la articolul 9, a) nici persoana impozabilă, nici altă persoană care răspunde în solidar nu pot face obiectul unei verificări fiscale, b) toate sancțiunile fiscale care s-ar fi putut aplica devin inaplicabile, iar c) anumite acțiuni în materie de fraudă fiscală nu mai pot fi introduse (deși acțiunile penale deja declanșate continuă). Spre deosebire de ceea ce se prevede la articolul 8 alineatul 6, aceste imunități nu mai fac totuși obiectul unei limite superioare bazate pe cuantumul TVA-ului adițional plătit sau declarat în acest caz.

24. Articolul 9 alineatul 12 permite plata în două tranșe pentru o sumă care depășește

13 — Se face trimitere la aranjamentul numit „condono tombale” („amnistie mormântală”), probabil pentru că datoriile fiscale sunt „moarte și îngropate”.

3 000 de euro pentru persoane fizice sau 6 000 de euro pentru persoane juridice.

25. Articolul 9 alineatul 13 reflectă articolul 8 alineatul 9. Persoanele care au utilizat procedura confidențială sunt scutite de orice altă verificare în afara celei privind coerența declarațiilor lor suplimentare.

26. Articolul 9 alineatul 14 reflectă articolul 8 alineatul 10. Acesta exclude aplicarea articolului în ansamblul său în cazul în care, atunci când legea este în vigoare, a) o notificare de rectificare a fost deja emisă sau b) o acțiune penală pentru fraudă a fost deja declanșată pentru un anumit exercițiu fiscal. Cu toate acestea, se prevede o excludere suplimentară în cazul în care c) persoana impozabilă nu a depus declarațiile pentru niciunul dintre exercițiile fiscale avute în vedere.

27. Articolul 9 alineatul 15 limitează excluderile vizate la articolul 9 alineatul 14 literele a) și b) la exercițiile fiscale la care acestea se aplică. Articolul respectiv prevede că nu trebuie să se aplice stabilirea automată în baza datelor care nu corespund celor care figurează în declarația depusă. În sfârșit, acesta exclude orice rambursare a sumelor deja achitate, care trebuie să fie considerate drept avansuri pentru impozitul datorat.

Procedura precontencioasă

28. Considerând că articolele 8 și 9 din Legea finanțelor pentru anul 2003 erau incompatibile cu articolele 2 și 22 din A șasea directivă, Comisia a adresat Republicii Italiene, în temeiul articolului 226 CE, o scrisoare de punere în întârziere la 19 decembrie 2003. Republica Italiană a răspuns la 30 martie 2004, contestând orice incompatibilitate. Nemulțumită de răspuns, Comisia a adresat la 13 octombrie 2004 un aviz motivat Republicii Italiene prin care o invita să se conformeze acestor prevederi într-un termen de două luni de la primirea sa. Republica Italiană a răspuns la 31 ianuarie 2005, contestând din nou orice incompatibilitate. Comisia a introdus prezenta acțiune la 8 martie 2006.

Declarația solicitată

29. Comisia solicită Curții să declare că, prin faptul că a prevăzut în mod expres și general, la articolele 8 și 9 din Legea finanțelor pentru anul 2003, renunțarea la verificarea operațiunilor taxabile efectuate în cursul unei serii de perioade fiscale, Republica Italiană nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul dispozițiilor articolelor 2 și 22 din A șasea directivă și al articolului 10 CE. Comisia solicită de asemenea ca Republica Italiană să fie obligată la plata cheltuielilor de judecată.

30. Republica Italiană concluzionează în sensul respingerii acțiunii și obligării Comisiei la plata cheltuielilor de judecată.

Substanță

Apreciere

33. În prezenta cauză, părțile dezbat o serie de probleme aflate în legătură. Propunem examinarea acestora sub următoarea structură: (i) natura și întinderea obligațiilor impuse statelor membre prin articolele 2 și 22 din A șasea directivă, în special în materia supravegherii și controlului aplicării de către persoanele impozabile a propriilor obligații; (ii) efectul, în practică, al dispozițiilor contestate privind amnistia (avute în vedere în lumina acestor obligații); (iii) importanța în această privință a diverselor modalități de limitare a dispozițiilor amnistiei și (iv) eficiența relativă a acestor dispoziții privind amnistia, în special în ceea ce privește utilizarea resurselor în raport cu sumele recuperate, latitudinea de care dispun statele membre pentru a administra TVA și măsura în care dispozițiile privind amnistia se încadrează în acea latitudine.

Admisibilitate

31. Republica Italiană susține că în avizul motivat Comisia a introdus un nou motiv privind o încălcare a principiului neutralității TVA-ului și a unei denaturări a concurenței care ar rezulta din dispozițiile contestate. Comisia răspunde că a reamintit numai, ca răspuns la argumentele Republicii Italiene, jurisprudența Curții în materie, care este pertinentă atunci când este vorba de evaluarea unei încălcări a articolelor 2 și 22 din A șasea directivă.

32. În măsura în care Comisia nu urmărește declararea faptului că dispozițiile italiene încalcă în mod expres principiul neutralității sau denaturează concurența, poziția sa pare rezonabilă. Prin urmare, considerăm că nu există vreun motiv de a nu admite acțiunea.

34. Deși ar fi posibil – și interesant – de a analiza și alte probleme mai generale legate de legalitatea și/sau avantajele amnistiilor de TVA, dintre care unele au fost abordate sumar în cursul procedurii, considerăm că nu ar fi util pentru Curte să examineze mai în detaliu aceste probleme generale în scopul de a decide dacă dispozițiile particulare contestate de Comisie sunt conforme cu A șasea directivă. Ne vom rezuma, prin urmare, analiza în special la aspecte pertinente în raport cu declarația solicitată și vom face trimiteri la alte aspecte numai în calitate de considerații secundare.

Obligațiile impuse prin A șasea directivă

35. Suntem de acord cu prezentarea realizată de Comisie în legătură cu obligațiile impuse prin A șasea directivă atât persoanelor impozabile, cât și statelor membre. Într-adevăr, Republica Italiană pare de asemenea să accepte elementele esențiale ale prezentării menționate, deși susține că modalitățile de aplicare și de percepere sunt de competența statelor membre. Poziția Comisiei poate fi rezumată și reformulată după cum urmează.

36. Din considerentele Celei de a șasea directive reiese în mod clar faptul că „resursele proprii" ale Comunităților le includ pe cele „provenite din TVA și obținute prin aplicarea unei cote uniforme a taxei la baze de stabilire determinate în mod uniform și în conformitate cu normele comunitare" [14], că „trebuie să se asigure că sistemul comun de impozite pe cifra de afaceri este nediscriminatoriu în ceea ce privește originea bunurilor și a serviciilor, astfel încât să se poată institui în final o piață comună care să permită concurența loială și care să constituie o adevărată piață internă" [15], iar „[o]bligațiile persoanelor impozabile este necesar să fie armonizate pe cât posibil, pentru a asigura garanțiile necesare pentru colectarea TVA într-un mod uniform în toate statele membre" [16].

37. În plus, Curtea a considerat că A șasea directivă trebuie interpretată conform principiului neutralității fiscale inerente sistemului comun de TVA [17], potrivit căruia agenții economici care efectuează aceleași operațiuni nu trebuie tratați diferit în materie de aplicare a TVA-ului [18].

38. Obligațiile specifice impuse prin articolul 22 din A șasea directivă sunt concepute pentru ca autoritățile naționale să dispună de toate informațiile necesare pentru a garanta perceperea de TVA și controlul de către autoritățile fiscale [19]. Aceste obligații reprezintă corolarul normei prevăzute la articolul 2 potrivit căreia (în lipsa unei scutiri specifice) sunt supuse taxei toate operațiunile cărora li se aplică aceasta. Este vorba despre o normă generală de la care niciun stat membru nu poate deroga în mod unilateral [20]. Deși articolul 27 din A șasea directivă [21] prevede că un stat membru poate solicita Consiliului autorizația să deroge de la dispozițiile directivei „în scopul simplificării procedurii de colectare a TVA sau al prevenirii anumitor forme de evaziune fiscală sau de fraudă", orice simplificare de acest tip este subordonată condiției potrivit căreia aceasta „nu poate influența valoarea globală a încasărilor din impozite ale statelor membre" (și, în orice caz, este cert că Republica Italiană nu a solicitat în speță această autorizație).

14 — Al doilea considerent; considerentul (8) al Directivei 2006/112.

15 — Al patrulea considerent, care lipsește din cuprinsul Directivei 2006/112.

16 — Al paisprezecelea considerent; considerentul (45) al Directivei 2006/112.

17 — A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 8 decembrie 2005, Jyske Finans (C-280/04, Rec., p. I-10683, punctul 36).

18 — Hotărârea din 16 septembrie 2004, Cimber Air (C-382/02, Rec., p. I-8379, punctul 24).

19 — A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 5 decembrie 1996, Reisdorf (C-85/95, Rec., p. I-6257, punctul 24), și Hotărârea din 17 septembrie 1997, Langhorst (C-141/96, Rec., p. I-5073, punctele 17 și 28).

20 — A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 21 februarie 1989, Comisia/Italia (203/87, Rec., p. 371, punctul 10).

21 — Articolul 395 din Directiva 2006/112.

39. Prin urmare, fiecare stat membru are obligația de a adopta toate măsurile legislative și administrative corespunzătoare pentru a garanta că TVA-ul este perceput în integralitate pe teritoriul său în același mod în care este perceput în alte state membre. Deși obligația nu figurează în mod expres în A șasea directivă, aceasta trebuie dedusă din măsura respectivă considerată în ansamblul său, din articolul 10 CE și din jurisprudența Curții [22]. În plus, deși armonizarea nu este completă, iar anumite aspecte administrative au rămas, din motive de necesitate, în competența statelor membre, obligațiile prevăzute la articolul 22 din A șasea directivă implică o armonizare detaliată la nivel legislativ.

40. Conform acestei armonizări, statele membre sunt responsabile să verifice declarațiile de impozit, conturile și celelalte documente relevante, precum și să calculeze și să perceapă impozitul datorat. Acestea au o anumită latitudine în ceea ce privește modul cel mai eficient și cel mai echitabil de a utiliza resursele de care dispun atunci când aplică taxa, cel puțin de la caz la caz, însă această latitudine este limitată de necesitatea de a garanta:

— colectarea eficientă a resurselor proprii ale Comunității și

— faptul că nu există variații semnificative de tratament al persoanelor impozabile, fie în cadrul unui stat membru, fie între statele membre.

41. Republica Italiană nu contestă că statele membre au obligația să supravegheze și să verifice, în limita resurselor de care dispun, că persoanele impozabile se conformează normelor privind TVA. Aceasta contestă totuși concluzia potrivit căreia dispozițiile în litigiu ar depăși limitele latitudinii legitime care le este acordată în exercitarea acestor funcții.

42. În consecință, trebuie să se examineze mai întâi efectele acestor dispoziții în practică.

Efectele prevederilor contestate

43. Comisia susține că dispozițiile contestate înlocuiesc raporturile juridice normale privind răspunderea în materie de TVA prin raporturi noi care înlătură definitiv această răspundere, înlocuind-o cu o obligație diferită de plată a unor sume care nu prezintă nicio legătură cu ceea ce ar fi trebuit să se calculeze și să se declare în temeiul normelor obișnuite în materie de TVA. Aceasta descrie amnistia drept o renunțare „generală, nediferențiată și prealabilă” la competența de verificare și de rectificare, în timp ce, conform

22 — Atât Republica Italiană, cât și Comisia au citat cauza Comisia/Austria (Hotărârea din 28 septembrie 2006, C-128/05, Rec., p. I-9265), în cadrul căreia Curtea a considerat că Republica Austria își încălca obligațiile în măsura în care scutea în mod total de la obligația de plată a TVA-ului anumiți operatori de transport aerian. A se vedea de asemenea Hotărârea din 14 septembrie 2006, Stradasfalti (C-228/05, Rec., p. I-8391, punctul 66); în această speță, Curtea a subliniat că Republica Italiană nu putea să impună în mod unilateral persoanelor impozabile o derogare de la dreptul de deducere.

directivei, orice acord de amnistie cu persoanele impozabile ar trebui hotărât de la caz la caz. În plus, există o gravă atingere la principiul neutralității TVA-ului și al egalității de tratament între persoanele impozabile.

44. Trebuie să se recunoască faptul că dispozițiile sunt complexe, iar, în cadrul procedurii, părțile și-au exprimat opinii divergente în privința efectelor lor în practică. Totuși, având în vedere răspunsurile pe care acestea le-au adus cererilor de prezentare a unor informații mai precise formulate de Curte, considerăm că aceste efecte pot fi rezumate după cum urmează.

45. Dacă o persoană impozabilă nu a depus declarația de TVA pentru niciunul dintre exercițiile fiscale respective, aceasta nu poate beneficia de amnistie în temeiul articolului 8 alineatul 4 sau al articolului 9. Totuși, aceasta poate beneficia de dispoziții privind amnistia în temeiul articolului 8 sau al articolului 9 dacă a) a depus declarații (complete sau incomplete) pentru unul dintre exercițiile fiscale în cauză, însă nicio declarație pentru celelalte exerciții sau b) dacă a depus declarații pentru poate exercițiile fiscale respective, însă numai unele dintre acestea sau toate aceste declarații sunt incomplete sau inexacte.

46. Atunci când o persoană impozabilă depune o declarație suplimentară, în temeiul procedurii instituite de articolul 8, pentru un anumit exercițiu fiscal, iar în cuprinsul acesteia apare un cuantum al TVA-ului mai important (diferența dintre taxele aferente intrărilor și taxele aferente ieșirilor) decât cel pe care l-a declarat inițial, a) trebuie, prin urmare, să achite un cuantum corespunzător celui al TVA-ului datorat pentru cuantumul suplimentar (de cel puțin 300 de euro) și b) aceasta obține o imunitate care o protejează împotriva oricărei rectificări ulterioare a taxei aferente intrărilor pentru acest exercițiu, în limita dublului cuantumului TVA-ului suplimentar acum achitat.

47. Procedura prevăzută la articolul 9 conduce la rezultate diferite, în funcție de faptul că o declarație a fost sau nu a fost depusă inițial și în funcție de cuantumul TVA-ului dedus aferent intrărilor. Cu toate acestea, trebuie efectuată câte o plată pentru fiecare dintre exercițiile respective (indiferent dacă a fost sau nu a fost depusă o declarație pentru exercițiul respectiv și indiferent dacă aceasta a fost sau nu a fost exactă) și este imposibil să se deducă sume suplimentare. În privința exercițiilor pentru care s-a depus o declarație, plata se ridică la o sumă cuprinsă între 1 % și 2 % din TVA-ul aferent intrărilor dedus *inițial*, la care se adaugă o sumă cuprinsă între 1 % și 2 % din TVA-ul aferent ieșirilor declarat *inițial* pentru anul respectiv [23], de minimum 500, 600 sau 700 de euro, în funcție de cuantumul cifrei de afaceri respective. Pentru fiecare exercițiu pentru care nu a fost depusă inițial o declarație, se datorează o suma forfetară de 1 500 de euro pentru persoanele fizice și de 3 000 de euro pentru societăți, indiferent de sumele efective care nu au fost declarate sau au fost declarate într-un cuantum inferior.

48. Pe această bază, o persoană impozabilă care utilizează procedura vizată de articolul

23 — Procentul este și mai redus pentru sumele datorate care depășesc 11 600 000 de euro. Acestea sunt reduse cu 80 %, și anume la 0,2 % din taxa aferentă intrărilor și/sau ieșirilor declarată inițial.

8 va plăti o sumă corespunzătoare totalului TVA-ului datorat pentru valoarea adăugată pe care anterior nu o declarase, dar care este declarată acum, însă numai în ceea ce privește exercițiile pentru care nu a depus câte o declarație completă și precisă. Cu toate acestea, ea este protejată astfel împotriva oricărei rectificări ulterioare a sumelor datorate în limita dublului acestui cuantum. Prin urmare, pare improbabil ca persoana impozabilă să declare, în practică, mai mult de jumătate din valoarea adăugată care nu a fost declarată anterior. Autoritățile fiscale vor recupera în acest caz până la jumătate din taxa efectiv datorată, renunțând la orice posibilitate de a recupera cealaltă jumătate.

49. O persoană impozabilă care utilizează procedura prevăzută de articolul 9 trebuie să facă o plată pentru fiecare dintre exercițiile cuprinse în perioada respectivă, indiferent dacă a fost sau nu a fost depusă inițial o declarație precisă pentru acest exercițiu. Dacă a fost depusă o declarație (exactă sau inexactă), atunci plata reprezintă un procent redus (până la 2 %) din cuantumul taxei aferente intrărilor și ieșirilor, declarată *inițial*; în cazul în care nu s-a depus nicio declarație, se plătește o sumă forfetară de 1 500 de euro sau de 3 000 de euro, oricare ar fi cuantumul TVA-ului care nu a fost declarat. În ambele cazuri, persoana impozabilă obține o imunitate împotriva oricărei rectificări ulterioare.

50. Atunci când o persoană impozabilă poate alege între cele două proceduri (și dorește să utilizeze una dintre acestea), putem în mod rezonabil să presupunem că o va alege pe cea care este mai puțin oneroasă. În cazul în care „declararea unui cuantum mai redus” sau „nedeclararea” se realizează într-o măsură limitată (și, prin urmare, este mai probabil să se datoreze unei erori de bună-credință), procedura prevăzută la articolul 8 pare avantajoasă întrucât conferă imunitate împotriva unor controale suplimentare în schimbul plății a jumătate din cuantumul TVA-ului datorat. În cazul în care acestea s-au realizat într-o măsură mai extinsă (și, prin urmare, este mai probabil să se datoreze unei fraude intenționate), procedura prevăzută la articolul 9 conferă imunitate în schimbul plății unei sume egale cu un procent mai redus (iar în anumite cazuri foarte redus [24]) din taxa datorată care nu a fost însă declarată.

51. Comisia subliniază că, potrivit articolului 9, orice persoană impozabilă poate înlătura orice risc de verificare sau de rectificare în privința unei serii de exerciții fiscale în schimbul unei plăți care nu are nicio legătură cu suma reprezentând valoarea TVA-ului datorat în mod normal într-un cuantum de 20 %. Amnistia în temeiul articolului 8 protejează de asemenea persoana impozabilă împotriva oricărei verificări sau a oricărei rectificări ulterioare, însă în schimbul unei sume mai ridicate. O astfel de renunțare globală din partea autorităților fiscale la competențele lor de verificare afectează grav, potrivit Comisiei, neutralitatea sistemului comun de TVA. Persoane impozabile diferite fac obiectul unui tratament foarte diferențiat în ceea ce privește operațiuni comparabile, ceea ce denaturează concurența loială.

24 — Comisia citează cazul unei persoane impozabile care nu a depus declarația pentru un anumit exercițiu fiscal pentru care ar fi trebuit să declare 600 000 de euro. Conform procedurii prevăzute la articolul 9, suma maximă datorată, cu scopul de a beneficia de o imunitate totală, se ridică la 3 000 de euro – autoritățile fiscale suferă, prin urmare, o pierdere definitivă de 597 000 de euro. Precizăm în plus faptul că dimensiunea pierderii ar putea fi mai mare în măsura în care dispoziția are în vedere în mod explicit plăți care depășesc 11 600 000 de euro.

52. Din nou, nu putem decât să împărtășim punctul de vedere al Comisiei potrivit căruia o dispoziție legislativă conform căreia comercianții onești și asidui achită TVA-ul în totalitate, în timp ce comercianții care acționează în mod fraudulos sau prin neglijență pot să fie scutiți de orice control suplimentar în schimbul unei plăți care corespunde la cel mult jumătate și poate chiar la mult mai puțin din TVA-ul datorat efectiv, nu poate fi conformă cu obligațiile impuse statelor membre în special prin articolele 2 și 22 din A șasea directivă. Mai precis, acordurile avute în vedere de articolul 9 din Legea italiană a finanțelor pentru anul 2003 ignoră complet dispozițiile detaliate ale articolului 22 din A șasea directivă citate de Comisie [25], în măsura în care nu impun depunerea unei declarații a operațiunilor efectuate în mod real și în măsura în care sumele datorate nu sunt în niciun fel legate de taxa care ar fi trebuit declarată pentru aceste operațiuni. În plus, după cum arată în mod just Comisia, amnistia este mai degrabă lipsită de caracter discriminatoriu în măsura în care nu distinge între „declararea unui cuantum mai redus" ocazională și „declararea unui cuantum mai redus" regulată, între sume reduse și sume importante sau între neglijență și fraudă.

53. Cu toate acestea, apărarea Republicii Italiene se bazează în principal pe argumentul potrivit căruia amnistia nu este posibilă decât pentru o categorie restrânsă de persoane impozabile și că este vorba despre o măsură eficientă care ține de latitudinea de care dispun statele membre pentru a asigura recuperarea sumelor care ar fi altfel pierdute pentru autoritățile fiscale. Prin urmare, este necesar să se analizeze aceste aspecte înainte de a formula o concluzie finală.

Modalități de limitare a dispozițiilor privind amnistia

54. Comisia descrie amnistia contestată drept o renunțare generală și nediscriminatorie la dreptul de verificare și rectificare, în timp ce guvernul italian atrage atenția asupra anumitor limitări ale posibilității de a beneficia de dispozițiile privind amnistia. Potrivit acestuia, limitările menționate sunt importante și, prin urmare, amnistia nu poate fi descrisă ca fiind generală sau nediscriminatorie.

55. În primul rând, nu pot beneficia de amnistie persoanele impozabile care nu au depus inițial declarații de TVA pentru niciunul dintre exercițiile fiscale în cauză [26]. Comisia susține în replică faptul că această situație este prin natura sa pur marginală.

56. Putem într-adevăr spera că o astfel de situație este marginală, iar Republica Italiană nu a contestat această calificare. În practică, există posibilitatea ca întreprinderi de o mărime apreciabilă, chiar dacă doresc să acționeze în mod fraudulos față de autoritățile fiscale, depun declarații suficient de plauzibile pentru a evita să atragă atenția. În schimb, lipsa totală a unei declarații poate fi mai frecventă printre operatorii mai mici care speră în orice caz să scape de controale sau care au sentimentul că frauda

25 — A se vedea punctele 8-10 de mai sus.

26 — Articolul 8 alineatul 4 și articolul 9 alineatul 14 litera c).

este justificată printr-un fel de normă morală *de minimis* [27]. În plus, este probabil ca multe activități ilegale să nu fie în niciun fel declarate în scopul plății de TVA, chiar dacă acestea sunt în principiu supuse plății taxei [28].

57. Prin urmare, nu suntem convinși că excluderea este marginală în ansamblul său. În ceea ce privește economia vizibilă, aceasta este fără îndoială marginală, pur și simplu în măsura în care orice persoană care exercită în mod vizibil o activitate impozabilă va simți nevoia să declare măcar atât din activitatea respectivă încât să evite un control incomod și, procedând astfel, nu va fi exclusă de la beneficiul amnistiei. Totuși un astfel de raționament nu se verifică în materia economiei invizibile sau subterane, care de altfel a fost estimată la mai mult de 26 % din produsul intern brut (PIB) în Italia [29].

58. Pe de o parte, este mai puțin probabil ca o persoană impozabilă (în teorie) care urmărește să scape de vigilența autorităților fiscale să solicite protecția unei amnistii decât o persoană care este deja cunoscută de autoritățile fiscale, dar care a ascuns ceva față de acestea. De asemenea este mai puțin probabil ca aceasta să fie controlată de autoritățile fiscale, în special dacă resursele lor sunt limitate, după cum susține guvernul italian.

59. Pe de altă parte, pare improbabil ca excluderea persoanelor impozabile care nu au depus o declarație pentru fiecare dintre exercițiile fiscale în discuție să aibă un efect semnificativ asupra numărului dintre acestea care beneficiază sau urmăresc să beneficieze de amnistie.

60. În al doilea rând, guvernul italian susține că amnistia nu poate fi invocată în cazul în care au fost deja identificate nereguli [30]. Comisia afirmă în replică faptul că această excludere nu este completă – în anumite cazuri se poate utiliza o altă procedură de soluționare în temeiul articolelor 15 și 16 din Legea finanțelor pentru anul 2003 pentru a pune capăt procedurii de rectificare și pentru a redeschide posibilitatea de a introduce o acțiune pentru acordarea amnistiei –, însă guvernul italian răspunde că acordul în cauză vizează persoanele pentru care o astfel de procedură poate să mai facă obiectul unei contestații.

61. Din textul articolelor 15 și 16 furnizat de Republica Italiană în duplica sa reiese că o procedură de rectificare care nu a ajuns încă în etapa unei ordonanțe sau a unei decizii definitive poate fi întreruptă prin plata unei sume cuprinse între 150 de euro și maximum 50 % din taxa solicitată, iar din textul articolului 8 alineatul 10 și al articolului 9 alineatul 14 reiese că, odată ce o astfel de plată a fost efectuată în termenul corespunzător, persoana impozabilă poate beneficia de amnistie în temeiul articolului 8 sau al articolului 9.

27 — Spre deosebire de situația din alte state membre, Italia nu are un prag pentru declararea TVA-ului, astfel încât chiar cele mai mici întreprinderi au obligația de a declara taxa.

28 — A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, Rec., p. I-6161, punctul 50 și jurisprudența citată).

29 — A se vedea, de exemplu, analiza „Toamna 2004” a Observatorului European privind Ocuparea Forței de Muncă, în special punctele 77 și 106-110.

30 — Articolul 8 alineatul 10 și articolul 9 alineatul 14.

62. Prin urmare, excluderea invocată de guvernul italian are un domeniu de aplicare limitat. Este ceva firesc ca o amnistie fiscală care urmărește să stimuleze contribuțiile voluntare, în locul unei taxe care ar fi fost în mod normal datorată, dar despre care se consideră că este dificil de recuperat prin alte mijloace, nu ar trebui să includă și redeschiderea, în beneficiul persoanei impozabile, a unei proceduri care a fost deja închisă în beneficiul autorităților fiscale. Cu toate acestea, persoanele impozabile care fac obiectul unei proceduri pendinte pot beneficia de amnistie plătind o parte din suma solicitată în această procedură în plus față de suma impusă prin procedura de amnistie. Amnistia va reprezenta încă o atracție pentru acestea dacă presupune beneficiul unei imunități prin plata unei sume globale mai reduse decât cea pe care probabil ar fi plătit-o dacă procedura ar fi fost încheiată în detrimentul lor. Totuși, din această situație se deduce că autoritățile fiscale vor recupera o sumă mai mică decât cea care ar fi putut fi recuperată în caz contrar, renunțând la orice verificare ulterioară.

63. În al treilea rând, guvernul italian subliniază [31] că suma plătită în baza amnistiei poate fi verificată în raport cu sumele înscrise în declarațiile depuse și că, atunci când cererile de rectificare au fost deja întocmite, utilizarea procedurii de amnistie nu se opune unei verificări a validității acestor documente.

64. După cum subliniază în mod just Comisia, prima dintre aceste verificări este pur formală și depinde în întregime de exactitudinea declarațiilor depuse – care este ea însăși exclusă de la orice verificare prin procedura de amnistie.

65. Al doilea tip de verificare privește cererile de rambursare de TVA, și anume situațiile în care taxa aferentă intrărilor depășește taxa aferentă ieșirilor, astfel încât diferența dintre acestea să fie mai degrabă în favoarea persoanei impozabile decât a autorităților fiscale. Guvernul italian afirmă că, în astfel de cazuri, indiferent de amnistie, verificarea poate fi extinsă la furnizorul care a emis facturile ce indică plata TVA-ului aferent intrărilor și care răspunde de taxă în toate cazurile întrucât a emis factura respectivă [32].

66. Considerăm din nou că această excludere a imunității de verificare poate fi marginală. Un comerciant care a solicitat o rambursare de TVA la care nu avea dreptul ar fi procedat astfel, cu complicitatea sau fără complicitatea furnizorilor săi care i-ar fi emis facturi ce indică un cuantum al TVA-ului aferent intrărilor care nu a fost achitat către autorități. În situația în care a existat o astfel de complicitate, ne putem întreba dacă acesta va dori să profite de amnistie în cazul în care descoperirea fraudei nu este iminentă, în măsura în care se află în posesia unor documente care îi conferă *prima facie* un drept de rambursare, iar beneficiul amnistiei ar implica în mod necesar denunțarea asociaților săi care au acționat fraudulos. În cazul unei fraude

31 — În temeiul articolului 9 alineatul 9, în special potrivit interpretării dintr-o hotărâre a Curții Constituționale din 27 iulie 2005.

32 — Articolul 54 bis din Decretul prezidențial nr. 633/72; a se vedea articolul 21 alineatul (1) litera (d) [la articolul 28 litera (g)] din A șasea directivă, articolul 203 din Directiva 2006/112.

de tipul „operatorului lipsă” (dispariția unuia sau mai multor operatori fără ca TVA-ul să fie declarat autorităților), un control asupra furnizorilor ar fi prin definiție sortit eșecului. În schimb, dacă nu a existat complicitate, este mai puțin probabil ca la verificare să apară nereguli în privința intrărilor.

67. În ansamblu, limitările domeniului de aplicare al amnistiei invocate de guvernul italian nu par substanțiale, chiar dacă nu sunt de deplin iluzorii.

Eficacitatea recuperării și latitudinea de care dispun statele membre

68. Este cert că, în temeiul sistemului de TVA, astfel cum este armonizat în prezent, statele membre sunt responsabile de supravegherea îndeplinirii obligațiilor de către persoanele impozabile, de verificarea declarațiilor, a conturilor și a oricărui alt document relevant, precum și de calculul și de recuperarea impozitului datorat. Nu se contestă nici faptul că acestea dispun de o anumită latitudine în această privință, în special în ceea ce privește modul cel mai eficace în care trebuie să se utilizeze resursele de care dispun.

69. Republica Italiană susține că dispozițiile contestate încurajează declarațiile spontane privind sume care nu au fost declarate în trecut de anumite persoane impozabile, ceea ce eliberează resurse pentru verificarea persoanelor care nu își regretă faptele și furnizează în ansamblu un beneficiu mai important decât cel care ar fi putut fi obținut în lipsa acestor dispoziții. Aceasta se situează în limitele latitudinii pe care Comisia însăși o recunoaște statelor membre în privința determinării modului în care trebuie utilizate resursele în scopul de a garanta o mai bună respectare și aplicare a dispozițiilor respective.

70. Guvernul italian precizează că un număr total de 162 000 de persoane impozabile au beneficiat de amnistia instituită prin articolul 8 și 750 000 de amnistia instituită prin articolul 9. Numărul 750 000 reprezintă 13,37 % din 5 309 654 persoane impozabile înregistrate în Italia în 2001 [33]. În anul 2003, suma totală recuperată (1 938 de milioane de euro) s-a ridicat la aproximativ 1,9 % din totalul TVA-ului (101 890 de milioane de euro) perceput în acest exercițiu. În schimb, sumele reprezentând TVA recuperate în urma verificărilor convenționale între anii 1999 și 2002 au fost mult mai puțin importante; acestea au variat între 140 de milioane de euro și 357 de milioane de euro și au atins numai un total de 1 049 de milioane de euro pentru perioada de patru ani [34]. Potrivit Republicii Italiene, aceste cifre ilustrează cât de neîntemeiată este acțiunea.

71. Comisia răspunde că aceste cifre indică mai degrabă că un număr mult prea mare de persoane impozabile au beneficiat de amnistie și că aceasta a avut un rezultat mult

33 — Acest calcul pare eronat. 750 000 corespunde unui cuantum de 14,125 % din 5 309 654. Numărul de 162 000 de persoane impozabile care au beneficiat de prevederile articolului 8 reprezintă 3,05 % din numărul total de persoane impozabile.

34 — Comparând aceste cifre cu cifrele privind valoarea totală a TVA-ului perceput în cursul aceluiași patru exerciții, astfel cum au fost oferite de guvernul italian, potrivit calculelor noastre, taxa recuperată în urma verificărilor a fost cuprinsă între 0,18 % și 0,38 % din totalul perceput în cursul unui exercițiu dat, și anume 0,3 % din valoarea totală pentru perioada de patru ani.

prea limitat. Pretinsele beneficii (o recuperare mai importantă și mai eficace) aduse de amnistie sunt iluzorii (proporția recuperată este infimă și singurul efect veritabil este împiedicarea verificării de către autoritățile fiscale) și, în orice caz, acestea sunt lipsite de relevanță, ținând cont de caracterul imperativ al cerințelor de la articolele 2 și 22 din A șasea directivă.

72. Republica Italiană răspunde că dispozițiile contestate încurajează declarațiile spontane, că resursele pot fi, prin urmare, reatribuite pentru a verifica persoanele impozabile care nu beneficiază de aceste dispoziții, că, pentru aceste persoane, articolul 10 din Legea finanțelor pentru anul 2003 a prelungit perioada de verificare potențială de doi ani și că sumele recuperate erau sensibil mai mari decât în lipsa acestor dispoziții. Prin urmare, avantajele sunt reale și nu ar putea fi considerate drept nerelevante. În plus, a) amnistia vizează cazuri în care lipsa prezentării declarației nu a fost identificată și poate nu ar fi fost identificată niciodată, b) în temeiul articolului 9, persoana impozabilă trebuie să efectueze o plată pentru fiecare exercițiu fiscal al seriei, chiar dacă omisiunea inițială se referă numai la unul dintre acestea, c) taxa, deși este mai redusă decât suma datorată în teorie, este mai degrabă recuperată imediat decât în urma unei lungi proceduri de investigație și de recuperare.

73. Obiecția Comisiei referitoare la amnistiile privind TVA-ul nu pare să fie absolută, însă este vehementă în ceea ce privește forma adoptată de dispozițiile respective.

74. Prin urmare, ar putea fi util să examinăm pe scurt fenomenul în general. Amnistiile fiscale implică în general o imunitate împotriva sancțiunilor penale, a amenzilor și a plăților dobânzilor (în parte sau integral), iar Comisia acceptă în mod explicit că, în ceea ce privește TVA-ul, astfel de întrebări sunt de competența statelor membre, fără ca aceasta să fie limitată de dreptul comunitar. Totuși, de asemenea în mod obișnuit, amnistiile implică plata integrală a sumelor datorate și nu implică scutirea de verificări. În general, obiectivul este de a încuraja o plată voluntară acordând o imunitate împotriva sancțiunilor (a căror amenințare urmărește să încurajeze o respectare inițială al obligațiilor fiscale, dar poate de asemenea să descurajeze o respectare tardivă dacă prețul pentru căință este prea ridicat) fără să ajungă până la a face mai avantajos faptul de a frauda și de a se căi ulterior decât faptul de a depune inițial o declarație exactă și onestă, precum și de a repune persoanele impozabile rău-intenționate pe drumul cel bun pentru viitor.

75. Doctrina [35] sugerează că, pentru a fi eficientă o amnistie fiscală ar trebui să intervină o singură dată (întrucât o repetare ar avea drept consecință adaptarea tacticilor contribuabililor în anticiparea viitoarelor amnistii), că aceasta ar trebui să implice plata cel puțin a sumei datorate și, în general, a unor dobânzi (în caz contrar evaziunea ar fi percepută drept o faptă recompensată) și ar trebui să fie însoțită de cel puțin un anunț credibil privind intensificarea controalelor (în lipsa

35 — De exemplu, Stella, P., „An economic analysis of tax amnesties”, în *IMF Working Paper*, 89/42, 1989, și Boise, C. M., „Breaking open offshore piggybanks: Deferral and the utility of amnesty”, în *George Mason Law Review*, 2007, p. 667, în special p. 693 și următoarele.

căruia avantajul declarației în raport cu riscul identificării fraudei nu ar fi convingător).

76. Amnistia contestată nu pare să prezinte niciuna dintre aceste caracteristici. Aceasta a fost într-adevăr extinsă la anii următori [36], dând naștere eventual unei așteptări legate de viitoare amnistii, diminuând astfel probabilitatea respectării obligațiilor fiscale. În plus, s-ar părea că Republica Italiană a recurs din plin la amnistii fiscale în trecut [37]. Într-adevăr, s-a arătat că acestea erau atât de obișnuite, încât expectativa unor viitoare amnistii a devenit un factor al nivelului național redus de respectare a normelor fiscale [38]. Chiar dacă, astfel cum a arătat Republica Italiană în cadrul ședinței, a existat în fapt o creștere a veniturilor din TVA în cursul anilor următori, nu s-au prezentat elemente care să permită dovedirea fie a existenței unei legături specifice cu amnistia (și nu cu una dintre numeroase alte explicații posibile), fie a existenței vreunui efect durabil.

77. Republica Italiană pretinde că sumele percepute se ridică la aproximativ 2 % din veniturile din TVA. Dacă diferența de TVA (între cuantumul teoretic datorat și cel care a fost efectiv perceput) poate fi evaluată la un cuantum situat între 35 % și 40 % în Italia [39], aceasta înseamnă că cuantumul perceput efectiv se situează aproximativ între 3 % și 4 % din cuantumul teoretic datorat, dar care nu a fost niciodată declarat [40].

78. Este adevărat că o autoritate fiscală nu poate niciodată spera să identifice toate fraudele fiscale și nu este de competența Curții să consilieze Republica Italiană în legătură cu modul în care aceasta ar putea utiliza mai bine resursele sale, chiar dacă ar avea expertiza necesară în acest sens. Cu toate acestea, considerăm că o metodă care aduce aproximativ 3-4 % din taxa nepercepută (și, prin urmare, lasă intact un cuantum de cel puțin 95 % din cuantumul neperceput, cel puțin o parte din acest cuantum fiind definitiv irecuperabilă) nu reprezintă o utilizare vădit eficientă a acestor resurse.

36 — A de vedea nota de subsol 3 de mai sus.

37 — În 1998, într-un document al Congresului Statelor Unite se arăta că „Italia a acordat mai mult de o duzină de amnistii fiscale, cu o medie recentă de aproximativ o amnistie la doi ani”. Într-un articol citat de Comisie în cererea sa (De Mita, „Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali”, în *Diritto e pratica tributaria*, 2004, Partea I, p. 1449) se arată că amnistia din 2003 era a 58-a din anul 1900.

38 — Maré, M., și Salleo, C., *Is one More Tax Amnesty Really That Bad? Some Empirical Evidence from the Italian 1991 VAT Amnesty*, Al 59-lea congres al IIPF, Praga, august 2003. A se vedea de asemenea Carstensen, K., Gern, K.-J., Kamps, C., și Scheide, J., „Gradual Recovery in Euroland”, în *Kiel Discussion Papers* 405: „[…] în cursul primului semestru al anului 2003, Italia a prelevat venituri suplimentare corespunzătoare unui cuantum de aproximativ 0,8 % din PIB în cadrul unei amnistii fiscale pe scară largă. Pe termen scurt, Italia a putut împiedica depășirea pragului instituit prin Pactul de stabilitate și creștere grație acestei măsuri izolate. Cu toate acestea, pe termen mediu, probabilitatea depășirii pragului de 3 % crește. După cum arată experiența, amnistiile frecvente – în Italia era vorba de a treia amnistie în 20 de ani – reduce onestitatea în materie fiscală. În consecință, veniturile din fiscalitate sunt mai reduse pe termen mediu și pe termen lung decât ar fi fost în lipsa amnistiei”.

Analiză globală

79. Nu s-ar putea pretinde în mod serios că metodele destinate creșterii veniturilor,

39 — Keen, M., și Smith, S., „VAT fraud and evasion: what do we know and what can be done”, în *IMF Working Paper* 07/31, februarie 2007, punctul 19.

40 — Și anume 2 % din cuantumul de 60-65 % perceput corespunde (aproximativ) unui cuantum cuprins între 3 % și 4 % din cuantumul de 35-40 % neperceput.

prevăzute la articolele 8 și 9 din Legea italiană a finanțelor pentru anul 2003 sunt în vreun fel compatibile cu normele privind perceperea TVA-ului care sunt impuse statelor membre prin A șasea directivă. Nicio prevedere din această directivă nu autorizează un stat membru să perceapă TVA-ul la jumătate din rata sa standard (care este în practică rezultatul articolului 8) [41]. Cu atât mai puțin aceasta autorizează chiar prelevarea unui cuantum mai mic, care reprezintă 2 % din taxa aferentă intrărilor declarate, la care se adaugă 2 % din taxa aferentă ieșirilor declarată, în locul unui cuantum total nedeterminat al TVA-ului care ar fi trebuit declarat, dar care nu a fost declarat. În sfârșit, deși TVA-ul este o taxă „care se declară de către persoana impozabilă", este clar că statele membre au obligația să verifice și să garanteze respectarea obligațiilor fiscale și că nu sunt autorizate să renunțe la această răspundere în ceea ce privește segmente importante de activități economice impozabile.

80. Dispozițiile contestate privind amnistia se aplică în teorie tuturor activităților comerciale impozabile nedeclarate din Italia, despre care economiștii consideră că reprezintă o parte importantă din produsul național brut al țării – posibil între 25 % și 40 %. Conform cifrelor oferite de guvernul italian, mai mult de 17 % dintre persoanele impozabile au beneficiat în practică de dispozițiile respective [42]. Efectul lor este, prin urmare, departe de a fi neglijabil și reprezintă o importantă atingere adusă bunei aplicări a TVA-ului conform normelor de armonizare prevăzute de A șasea directivă.

81. Nu pare credibil nici faptul de a apăra aceste dispoziții invocând o utilizare eficientă a resurselor. Dimpotrivă, după cum arată bunul simț și analizele economice, acestea pot implica o diminuare a respectării obligațiilor în materie de TVA (cel puțin) pe termen mediu și lung, întrucât recompensează nerespectarea în detrimentul respectării și, având în vedere contextul istoric, oferă o speranță plauzibilă de a beneficia de același tratament în viitor.

82. Prin urmare, ar trebui acordată declarația solicitată de Comisie.

Cheltuielile de judecată

83. Potrivit articolului 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât considerăm că acțiunea Comisiei ar trebui admisă, iar aceasta a solicitat obligarea la plata cheltuielilor de judecată, Republica Italiană ar trebui în consecință obligată la plata cheltuielilor de judecată.

41 — În plus, trebuie remarcat că jumătate din rata standard a Republicii Italiene care se ridică la 20 % este de 10 %, și anume mai redusă decât rata standard minimă de 15 % autorizată prin articolul 12 alineatul (3) litera (a) din A șasea directivă.

42 — Potrivit afirmațiilor Comisiei din cadrul ședinței, numărul persoanelor care au beneficiat de amnistie depășește numărul total al persoanelor impozabile dintr-un stat mediu de mărime medie, precum Belgia.

Concluzie

84. Considerăm că, în consecință, Curtea ar trebui:

— să declare că, prin faptul că a prevăzut în mod expres și general, la articolele 8 și 9 din Legea nr. 289 din 27 decembrie 2002 (Legea finanțelor pentru anul 2003), renunțarea la verificarea operațiunilor impozabile efectuate în cursul unei serii de perioade fiscale, Republica Italiană nu și-a îndeplinit obligațiile care îi reveneau în temeiul dispozițiilor articolelor 2 și 22 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare și al articolului 10 CE;

— să oblige Republica Italiană la plata cheltuielilor de judecată.