Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JULIANE KOKOTT
prezentate la 8 iunie 2017 [1]

Cauza C-246/16

Enzo Di Maura
împotriva
Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa

[cerere de decizie preliminară formulată de Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Comisia Fiscală Provincială din Siracusa, Italia)]

„Cerere de decizie preliminară – Dreptul taxei pe valoarea adăugată – Restricționarea dreptului la reducerea bazei de impozitare în cazul neplății de către partenerul contractual [articolul 11 secțiunea C alineatul (1) a doua teză din Directiva 77/388/CEE, respectiv articolul 90 alineatul (2) din Directiva 2006/112/CE] – Marja de apreciere a statelor membre în cadrul transpunerii – Proporționalitatea perioadei de prefinanțare de către întreprinzător”

I. Introducere

1. În cadrul schimburilor comerciale se întâmplă adesea ca un client să nu își achite facturile la timp sau să nu le achite deloc. Deja acest lucru ca atare este neplăcut pentru întreprindere, în special atunci când sumele neîncasate ajung la un nivel ridicat. Situația devine deosebit de neplăcută atunci când, în pofida neplății acestor facturi, se datorează taxe calculate în funcție de suma facturată, pe care ar fi trebuit să le suporte clientul.

2. În acest context, în fapt, potrivit dreptului fiscal, statul primește taxa „sa” de la întreprindere, chiar dacă persoana care ar trebui să suporte taxa (clientul) nu a achitat-o întreprinderii. În concluzie, până la plata facturii, întreprinderea trebuie să prefinanțeze TVA-ul și să acorde astfel statului un împrumut fără dobândă. În speță, factura în discuție nu a fost achitată din anul 2004.

3. În mod corespunzător, probabil toate statele membre prevăd o corectare corespunzătoare a taxei deja datorate de întreprindere. Totuși, până în prezent, în Italia, această corectare nu era posibilă decât după *finalizarea unei proceduri de insolvență* a clientului. În alte state, prezintă relevanță *deschiderea unei proceduri de insolvență*. Niciuna dintre variante nu poate fi influențată de întreprindere decât în mod condiționat. Astfel, este posibil să treacă mai mulți ani până la finalizarea prefinanțării.

1 Limba originală: germana.

4. În prezenta procedură – a doua – din Italia [2], Curtea a fost sesizată, așadar, cu una dintre cele mai importante probleme privind colectarea indirectă a TVA-ului într-un stat de drept. În concluzie, Curtea trebuie să decidă pentru prima dată [3] pentru ce perioadă poate fi obligată, în mod proporțional, o întreprindere privată să prefinanțeze, pe cheltuiala sa, o taxă pe care, din rațiuni economice, nu ar trebui să o suporte. O întreprindere trebuie să aștepte doi, zece sau mai mulți ani până i se va rambursa TVA-ul generat și deja achitat în amonte? Are întreprinderea obligația să declanșeze o procedură judiciară eventual lipsită de sens din perspectivă economică pentru a putea face dovada faptului că plata neefectuată a contraprestației convenite rămâne *definitiv* neefectuată?

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

5. Cadrul de drept al Uniunii în speță este articolul 11 secțiunea C alineatul (1) 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 [4] (denumită în continuare „A șasea directivă”), aplicabil în perioada de impozitare în discuție. Această dispoziție este identică în ceea ce privește conținutul cu dispoziția, în vigoare în prezent, a articolului 90 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [5] (denumită în continuare „Directiva TVA”).

6. Articolul 90 din Directiva TVA [anterior articolul 11 secțiunea C alineatul (1) din A șasea directivă] reglementează modificarea bazei de impozitare:

„(1) În cazul anulării, al refuzului sau al neplății totale sau parțiale sau în cazul în care prețul este redus după livrare, baza de impozitare se reduce, în consecință, în condițiile stabilite de statele membre.

(2) În cazul neplății totale sau parțiale, statele membre pot deroga de la alineatul (1).”

B. Dreptul italian

7. Articolul 26 alineatul 2 (în versiunea în vigoare la data faptelor) din Decreto del presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, „Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto” (Decretul Președintelui Republicii nr. 633 din 26 octombrie 1972 privind „Instituirea și reglementarea taxei pe valoarea adăugată”, denumit în continuare „DPR nr. 633/1972”) prevede următoarele:

„Dacă o operațiune pentru care a fost emisă factura, ulterior înregistrării prevăzute la articolele 23 și 24, nu este executată total sau parțial sau dacă valoarea impozabilă a acesteia este redusă ca urmare a constatării nulității, a anulării, a revocării, a rezilierii, a încetării și a altor cauze similare sau pentru neplata totală sau parțială din cauza unor proceduri colective sau a unor proceduri de executare rămase fără rezultat ori ca urmare a aplicării unor rabaturi sau reduceri prevăzute în contract, furnizorul bunului sau prestatorul serviciului are dreptul să deducă în temeiul articolului 19 taxa

2 În prezent, cealaltă procedură care provine tot din Italia, în cauza C-202/15 (H3g), este suspendată în mod informal, întrucât se pare că, pe baza modificărilor cadrului juridic, instanța de trimitere ia în considerare retragerea cererii de decizie preliminară. În cauza C-404/16, Curtea a fost sesizată cu o problematică similară.

3 Spre deosebire de Hotărârea din 3 iulie 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339), de Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), de Hotărârea din 2 iulie 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440), de Hotărârea din 26 martie 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), de Hotărârea, din 3 septembrie 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131), și de Hotărârea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40).

4 JO 1977, L 145, p. 1.

5 JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

corespunzătoare modificării, înregistrând-o în conformitate cu articolul 25. Cesionarul sau comitentul, care a înregistrat deja operațiunea conform acestui din urmă articol, trebuie să înregistreze în acest caz modificarea în conformitate cu articolul 23 sau cu articolul 24, sub rezerva dreptului său la restituirea sumei plătite vânzătorului sau prestatorului cu titlu de compensare.”

8. În schimb, articolul 101 alineatul 5 din Testo Unico delle Imposte sui Redditi (Textul unic în materie de impozite pe venituri, denumit în continuare „TUIR”) are următorul conținut:

„Pierderile unor bunuri prevăzute la alineatul 1 […] și pierderile din credite, diferite de cele deductibile potrivit […], pot fi deduse dacă sunt probate cu elemente certe și precise și, în orice caz, pentru pierderile din credite, dacă debitorul este supus unor proceduri de insolvență sau a încheiat un acord omologat de restructurare a debitelor […]. În sensul prezentului alineat, se consideră că debitorul este supus procedurii de insolvență de la data hotărârii de deschidere a procedurii de insolvență sau a deciziei prin care se dispune lichidarea pe cale administrativă forțată sau […]”

9. În plus, instanța de trimitere a comunicat că, în pofida faptului că, prin intermediul Legii nr. 208 din 28 noiembrie 2015, articolul 26 alineatul 2 din DPR nr. 633/72 a fost modificat în sensul că deducerea TVA-ului în cazul neplății prețului este permisă în mod expres începând cu data hotărârii de deschidere a procedurii de insolvență, această dispoziție se aplică numai procedurilor de insolvență declanșate după 31 decembrie 2016.

III. Litigiul principal

10. În anul 2004 – aparent ca urmare a unei livrări de bunuri sau a unei prestări de servicii corespunzătoare din acest an –, domnul Di Maura (denumit în continuare „reclamantul”) a emis o factură pentru suma de 35 000 de euro, pe care clientul menționat în factură – societatea Sertenko srl – nu a plătit-o, întrucât, prin hotărârea din 30 noiembrie 2004, a fost declarată în stare de faliment. Pe baza acestei hotărâri, la 31 decembrie 2004, domnul Di Maura a efectuat o reducere a bazei de impozitare cu aceeași sumă, modificând factura emisă inițial și scăzând impozitele corespunzătoare modificării.

11. Cu toate acestea, Agenzia delle Entrate (Administrația Fiscală, Italia) a solicitat, pentru anul de impozitare 2004, recuperarea impozitului pe venitul persoanelor fizice, a impozitului regional pe activități productive și a TVA-ului, însoțite de sancțiuni. În opinia sa, potrivit articolului 26 alineatul 2 din DPR nr. 633/1972, persoana interesată poate să recupereze, în cazul insolvenței debitorului, impozitul plătit anticipat Trezoreriei numai când este certă inexistența unor sume disponibile și, așadar, imposibilitatea de a își recupera creanța.

12. Reclamantul a formulat o acțiune având ca obiect anularea deciziei de impunere la Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Comisia Fiscală Provincială din Siracusa, Italia). În opinia sa, articolul 26 din DPR nr. 633/1972 trebuie interpretat în sensul că, în cazul neplății unor prestații, reducerea bazei impozabile este deja posibilă de la deschiderea procedurii de insolvență, având în vedere că durata obișnuită a procedurilor de insolvență este destul de lungă. În plus, potrivit articolului 101 alineatul 5 din TUIR, creditorul ar fi scutit de obligația de a proba caracterul definitiv al pierderii, în măsura în care, începând cu data deschiderii procedurii, consimte în mod expres la deductibilitatea creanțelor avute față de întreprinderi supuse procedurilor de insolvență.

13. În cursul procedurii din fața Comisiei Fiscale, Administrația Fiscală s-a declarat de acord cu susținerile reclamantului privind deducerea impozitului pe venit și a impozitului regional pe activități productive, în sensul articolului 101 alineatul 5 din TUIR, dar nu și în ceea ce privește TVA-ul. În opinia acesteia, imposibilitatea de a reduce cuantumul TVA-ului rezultă din istoricul articolului 26 alineatul 2 din DPR nr. 633/1972, din care se deduce că cerința ca procedurile să fie nereușite se aplică procedurii de insolvență.

14. Potrivit Administrației Fiscale, caracterul nereușit al procedurilor de insolvență este probat numai odată ce activul a fost distribuit și termenul pentru depunerea observațiilor cu privire la planul de distribuire a expirat sau, în lipsa unui plan de distribuire, când a expirat termenul de contestare a deciziei de închidere a procedurii de insolvență. Această interpretare dată articolului 26 din DPR nr. 633/1972 coincide cu practica administrației fiscale, precum și cu jurisprudența națională.

15. Comisia Fiscală Provincială din Siracusa a decis să suspende procedura și să declanșeze o procedură de decizie preliminară.

IV. Procedura în fața Curții

16. Comisia Fiscală Provincială din Siracusa, care a fost sesizată cu litigiul în discuție, a adresat Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În lumina articolului 11 secțiunea C alineatul (1) și a articolului 20 alineatul (1) litera (b) a doua teză din Directiva 77/388/CEE privind reducerea bazei de impozitare și, respectiv, regularizarea TVA-ului datorat pentru operațiuni impozabile în cazul neplății totale sau parțiale a contraprestației stabilite între părți, impunerea unor limite care fac ca recuperarea taxei aferente contraprestației neplătite total sau parțial să fie imposibilă sau excesiv de oneroasă pentru persoana impozabilă – în termeni de timp, având în vedere durata imprevizibilă a procedurii falimentului – este conformă cu principiile proporționalității și efectivității, garantate de TFUE, și cu principiul neutralității care guvernează aplicarea TVA-ului?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, este compatibilă cu principiile menționate mai sus o normă precum articolul 26 alineatul 2 din DPR nr. 633/1972, în versiunea în vigoare anterior modificărilor prevăzute la articolul 1 alineatele 126 și 127 din Legea nr. 208 din 28 decembrie 2015, care condiționează dreptul de recuperare a taxei de dovedirea recurgerii în prealabil fără rezultat la proceduri de insolvență, cu alte cuvinte, potrivit jurisprudenței și practicii autorității fiscale a statului membru al Uniunii, numai în urma unor acte de repartizare a activului finale rămase fără rezultat sau, în lipsă, a hotărârii definitive de închidere a procedurii de insolvență, chiar și atunci când astfel de activități ar fi în mod rezonabil antieconomice din cauza valorii creanței pretinse, a perspectivelor de recuperare a acesteia și a costurilor procedurilor de insolvență, și având în vedere că, în orice caz, măsurile menționate pot interveni la câțiva ani după deschiderea procedurii falimentului?”

17. În procedura din fața Curții au prezentat observații scrise Republica Italiană, Regatul Unit și Comisia Europeană.

V. Apreciere juridică

A. Cu privire la cele două întrebări preliminare

1. Considerații generale

18. Prin intermediul celor două întrebări preliminare, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere se întreabă în esență care sunt condițiile în care statele membre pot face uz de posibilitatea prevăzută la articolul 11 secțiunea C alineatul (1) a doua teză din A șasea directivă [în prezent articolul 90 alineatul (2) din Directiva TVA] de a deroga de la dispoziția articolului 11 secțiunea C alineatul 1 prima teză din A șasea directivă [în prezent articolul 90 alineatul (1) din Directiva

TVA][6]. În mod concret, aceasta dorește să afle dacă dreptul Uniunii permite legiuitorului italian să condiționeze o regularizare a bazei de impozitare de dovedirea recurgerii în prealabil la proceduri de insolvență rămase fără rezultat, chiar dacă durata acestora poate eventual depăși un deceniu.

19. Articolul 90 alineatul (2) din Directiva TVA nu precizează în ce condiții se poate restricționa aplicarea dispoziției articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA. Prin urmare, răspunsul la întrebarea de mai sus se poate deduce numai din principiile dreptului TVA-ului.

20. Pentru acest motiv, vom explica întâi semnificația articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA (punctul 21 și următoarele), apoi vom face referire la excepția de la articolul 90 alineatul (2) din Directiva TVA (punctul 32 și următoarele) și vom preciza motivele pentru care conținutul acestei dispoziții este de strictă interpretare. În ceea ce privește restricționarea posibilității de regularizare, vom ține seama în special de principiul neutralității (a se vedea în acest sens punctul 40 și următoarele), de poziția întreprinderii în dreptul TVA-ului, precum și de drepturile fundamentale ale acesteia (a se vedea în acest sens punctul 45 și următoarele). Ulterior, vom prezenta criterii pentru o aplicare a articolului 90 alineatul (2) din Directiva TVA conformă cu principiul proporționalității (a se vedea în acest sens punctele 53 și următoarele).

2. Importanța articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA

21. În pofida observațiilor Regatului Unit și ale Republicii Italiene, în ceea ce privește punctul de plecare al problematicii, ar trebui să existe consens. TVA-ul trebuie achitat de întreprindere, desigur, în calitate de debitor fiscal. Cu toate acestea, există o jurisprudență constantă a Curții potrivit căreia TVA-ul este un impozit indirect aplicat consumului, care trebuie suportat de consumatorul final[7]. Întreprinderea impozabilă acționează „numai” ca un colector de taxe în contul statului[8].

22. În calitate de taxă generală de consum, TVA-ul este menit să taxeze capacitatea financiară a consumatorului, sub forma *cheltuirii de active* în scopul unui beneficiu consumabil[9]. Acest aspect devine evident la articolul 2 alineatul (1) din Directiva TVA („cu titlu oneros”), la articolul 65 din Directiva TVA (taxa devine exigibilă la încasarea plății în avans) și în special la articolul 73 din Directiva TVA. Astfel, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida *obținută* de către furnizor sau prestator.

23. În consecință, Curtea[10] a decis în repetate rânduri, în mod explicit, că „suma care reprezintă baza de impozitare a TVA-ului care trebuie perceput de autoritățile fiscale nu poate fi mai mare decât contravaloarea plătită efectiv de consumatorul final și pe baza căreia s-a calculat TVA-ul final suportat de acesta”. Așadar, din punct de vedere *material*, atunci când consumatorul final nu plătește întreprinderii, nici aceasta nu datorează TVA. Faptul generator al TVA-ului nu există, întrucât, în concluzie, întreprinzătorul nu a livrat bunuri sau nu a prestat servicii *cu titlu oneros* în sensul articolului 2 din Directiva TVA.

6 Având în vedere că articolul 11 secțiunea C alineatul (1) din A șasea directivă și articolul 90 din Directiva TVA, precum și celelalte dispoziții relevante în speță au conținut identic, dar cele din urmă sunt mai ușor de citat, în scopul simplificării, vom utiliza în continuare dispozițiile actuale.

7 Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punctul 19), Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavoșin (C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctul 34), precum și Ordonanța din 9 decembrie 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, nepublicată, EU:C:2011:825, punctul 21).

8 Hotărârea din 20 octombrie 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punctul 25), și Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 21).

9 A se vedea de exemplu Hotărârea din 18 decembrie 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punctele 20 și 23), și Hotărârea din 11 octombrie 2007, KÖGÁZ și alții (C-283/06 și C-312/06, EU:C:2007:598, punctul 37 – „stabilirea cuantumului acestuia proporțional cu prețul perceput de către persoana impozabilă în schimbul bunurilor și serviciilor pe care le furnizează”).

10 Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punctul 19), în mod similar și Hotărârea din 15 octombrie 2002, Comisia/Germania (C-427/98, EU:C:2002:581, punctul 30), și Hotărârea din 16 ianuarie 2003, Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, punctul 19), precum și Concluziile avocatului general Léger prezentate în cauza MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, punctul 69).

24. Cu toate acestea, în aplicarea articolului 63 din Directiva TVA, TVA-ul devine exigibil deja atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile. Nu este decisiv în această privință ca beneficiarul să fi achitat și contrapartida (așa-numitul principiu al impozitării sumei convenite). Această tehnică a exigibilității taxei se întemeiază, se pare, pe supoziția că, în mod normal, contraprestația convenită va fi achitată în scurt timp după livrarea bunului sau prestarea serviciului.

25. Cu toate acestea, dacă din perspectiva dreptului material se taxează numai *cheltuiala efectivă* a beneficiarului pentru bunuri și servicii, dar tehnica de impozitare se întemeiază pe *cheltuiala convenită*, la un anumit moment, cele două sisteme trebuie puse de acord. Acest fapt este garantat la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA, prin faptul că datoria fiscală inițială a furnizorului trebuie corectată în mod corespunzător.

26. Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA este o expresie a *unui principiu fundamental din Directiva TVA*, potrivit căruia baza de impozitare se constituie din contraprestația primită efectiv și al cărui corolar constă în faptul că administrația fiscală nu poate încasa cu titlu de TVA un cuantum mai mare decât cel pe care l-a colectat persoana impozabilă [11].

27. Prin urmare, articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA reprezintă alternativa necesară la tehnica de impozitare prevăzută la articolul 63 din Directiva TVA (așa-numitul principiu al exigibilității imediate a impozitului pe baza contraprestației convenite) [12]. Potrivit acestei dispoziții, statul membru are obligația să reducă în mod corespunzător baza de impozitare [13].

28. În consecință, în Hotărârea Goldsmiths, Curtea a decis că o derogare de la acest principiu fundamental prevăzut la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie să fie justificată pentru ca măsurile adoptate de statele membre pe baza articolului 90 alineatul (2) din Directiva TVA să nu bulverseze scopul armonizării fiscale [14].

29. Cu toate acestea, în Hotărârea Almos Agrárkülkereskedelmi, Curtea a precizat că, în cazul neplății prețului, persoanele impozabile nu pot invoca în temeiul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA un drept la reducerea bazei lor de impozitare în scopuri de TVA dacă statul membru în cauză a ales să aplice derogarea prevăzută la articolul 90 alineatul (2) din directiva menționată [15].

30. Acestea sunt aspectele pe care se întemeiază în principiu observațiile Regatului Unit și ale Republicii Italiene. În cazul în care se confirmă în fapt că regularizarea ar putea fi exclusă integral, după cum a observat și Regatul Unit, o regularizare ar fi admisibilă abia după finalizarea unei proceduri de insolvență cu o durată de mai mulți ani. Cu toate acestea, nu se poate afirma că prin intermediul Hotărârii Almos Agrárkülkereskedelmi Curtea a dorit să revină asupra jurisprudenței sale din cauza Goldsmiths, care, în opinia noastră, a fost corectă.

11 Hotărârea din 3 iulie 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punctul 15), Hotărârea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska (C-599/10, EU:C:2012:40, punctul 27), Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 22), Hotărârea din 3 septembrie 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, punctul 37), și Hotărârea din 2 iulie 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punctul 35).

12 Aceeași funcție revine articolelor 184 și 185 din Directiva TVA, care reprezintă opusul deducerii TVA-ului conform principiului debitelor prevăzut la articolele 168 și 178 din Directiva TVA și care rectifică o deducere inițială prea mare a TVA-ului achitat în amonte. În special articolul 185 alineatul (2) din Directiva TVA permite să se garanteze că, în concluzie, deducerea TVA-ului este adaptată la încărcarea efectivă cu TVA. Beneficiarul prestației care, din cauza neplății contrapartidei, nu mai este încărcat cu TVA nu trebuie nici degrevat prin deducerea TVA-ului provenit dintr-o încărcare (fictivă) cu TVA.

13 A se vedea în mod explicit și Hotărârea din 3 septembrie 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, punctul 31), și Hotărârea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, punctul 26).

14 Hotărârea din 3 iulie 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punctul 18).

15 Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 23).

31. Prin urmare, trebuie să se decidă dacă potrivit articolului 90 alineatul (2) din Directiva TVA, statul membru are o libertate totală de a deroga în mod nelimitat de la dispozițiile articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA sau dacă derogările trebuie justificate.

3. Dispoziția derogatorie a articolului 90 alineatul (2) din Directiva TVA

a) Considerații generale

32. Potrivit modului său de redactare, articolul 90 alineatul (2) din Directiva TVA permite statelor membre să deroge de la alineatul (1) în cazul neplății parțiale sau integrale. Astfel, statele membre pot prevedea o derogare de la principiul regularizării. Cu toate acestea, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, excepțiile sunt de strictă interpretare [16].

33. Chiar dacă, potrivit modului de redactare a articolului 90 alineatul (2) din Directiva TVA, statelor membre li se permite să deroge de la reducerea bazei de impozitare în cazul neplății parțiale sau totale, contrar opiniei Regatului Unit și a Republicii Italiene, deja pentru acest motiv, această formulare nu poate permite excluderea completă a posibilității de regularizare.

34. Excluderea completă a posibilității de regularizare este diferită de derogarea de la o posibilitate de regularizare imediată și ar fi contrară principiului taxei de consum menționat anterior și transpus prin articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA. În plus, excluderea completă nu constituie nici o *interpretare strictă a* noțiunii „derogare”.

b) Scopul și sensul derogării prevăzute la alineatul (2)

35. Un drept de excludere a posibilității de regularizare în cazul neplății totale sau parțiale s-ar opune și scopului și sensului alineatului (2). Din modul de redactare a acestei dispoziții reiese numai o idee vagă a contextului avut în vedere în cazul acestei posibilități de derogare. Spre deosebire de cazurile, neincluse la alineatul (2), al anulării, al refuzului, al rezoluțiunii sau al unei reduceri de preț după executarea operațiunii, neplata totală sau parțială nu este decât mai *incertă* [17].

36. Va continua să existe în special un drept la plată (mai precis o creanță), astfel încât nu se pot exclude eventuale plăți ulterioare. Astfel, este util ca statele membre să poată combate această incertitudine prin reglementări care derogă de la alineatul (1). Pornind de la acest sens, libertatea de derogare a statelor membre se întinde numai asupra acestei incertitudini și nu asupra problemei *dacă* trebuie să se realizeze regularizarea. Prin urmare, contrar opiniei Republicii Italiene, acest aspect împiedică și excluderea posibilității de corectură de către un stat membru.

37. Nu putem achiesa la argumentul Comisiei potrivit căruia derogările adoptate în temeiul alineatului (2) pot fi justificate prin necesitatea evitării unui eventual abuz. Pe de o parte, legiuitorul a prevăzut o asemenea posibilitate la articolul 273, și nu la articolul 90 alineatul (2) din Directiva TVA. Pe de altă parte, măsurile pe care statele membre le pot lua în temeiul articolului 273 din Directiva TVA, în scopul garantării unei colectări exacte a taxei și pentru a combate evaziunea fiscală nu pot depăși ceea

16 Cu toate acestea, concluzia rămâne valabilă numai în măsura în care, astfel, se menține scopul urmărit prin derogare. În acest sens, a se vedea între timp jurisprudența constantă a Curții în materie de TVA – a se vedea Hotărârea din 21 martie 2013 PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, punctul 23), Hotărârea din 14 iunie 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, punctul 16), Hotărârea din 20 iunie 2002, Comisia/Germania (C-287/00, EU:C:2002:388, punctul 47), și Concluziile noastre prezentate în cauza Brockenhurst College (C-699/15, EU:C:2016:991, punctul 41). În esență, prin intermediul acestor formulări, Curtea atrage atenția asupra unei interpretări nu stricte, ci precise a excepțiilor.

17 În măsura în care corespunde, Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 25).

ce este necesar pentru atingerea scopului urmărit și nu pot pune sub semnul întrebării neutralitatea TVA-ului [18]. O răspundere obiectivă a furnizorului sau a prestatorului până la o anumită dată limită (în speță finalizarea procedurii de insolvență) ar depăși însă ceea ce este necesar pentru protejarea drepturilor trezoreriei publice [19].

38. Nu este evident în special modul în care restricționarea regularizării datoriei fiscale până la producerea unui anumit eveniment este menită să combată frauda în materie de TVA. În cazul în care regularizarea este în mod efectiv expresia unui *principiu fundamental al Directivei TVA*, potrivit căruia baza de impozitare se constituie din contraprestația primită efectiv și al cărui corolar constă în faptul că administrația fiscală nu poate încasa cu titlu de TVA un cuantum mai mare decât cel pe care l-a colectat persoana impozabilă [20], atunci elementul decisiv este numai neplata contraprestației.

39. În cazul în care, în realitate, nu este vorba de neplată, ci de o livrare gratuită de bunuri sau de o prestare de servicii gratuită, potrivit articolului 16 sau articolului 26 din Directiva TVA, aceasta este considerată livrare de bunuri cu titlu oneros/prestare de servicii efectuată cu plată. Autoritatea fiscală poate și trebuie oricum să realizeze această apreciere. Astfel, în fapt, nu există posibilitatea unui abuz din partea întreprinderii prestatoare, ci numai în planul beneficiarului prestației care nu plătește prețul, atunci când, în pofida neplății, acesta deduce TVA-ul achitat în amonte. Această ipoteză este însă prevenită prin articolul 185 alineatul (2) din Directiva TVA. Aceasta permite, în consecință, o regularizare a deducerii TVA-ului în cazul unei întreprinderi care, întrucât nu a plătit, nu suportă TVA-ul.

c) Principiul neutralității în dreptul TVA-ului

40. În plus, principiul neutralității fiscale trebuie respectat și în cadrul interpretării articolului 90 alineatul (2) din Directiva TVA. Acest principiu reprezintă un principiul fundamental al TVA-ului, care rezultă din natura de taxă de consum [21] a TVA-ului și care conține două teze de bază.

41. Acest principiu se opune, pe de o parte, tratamentului diferit în materie de percepere a TVA-ului al agenților economici care efectuează aceleași operațiuni [22]. Aspectul în discuție prezintă importanță în contextul derogărilor prevăzute chiar în Directiva TVA de la taxarea contraprestației convenite (a se vedea în acest sens punctele 56 și 57 de mai jos).

42. Pe de altă parte, principiul neutralității prevede că, în principiu, în calitate de colector de taxe în contul statului, întreprinderea trebuie eliberată de sarcina TVA-ului [23], în măsura în care activitatea economică servește efectuării de operațiuni (care în principiu sunt) supuse taxei [24].

18 A se vedea numai Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 62 și documentele justificative citate acolo).

19 Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 42), și Hotărârea din 21 iunie 2012 Mahagében (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 48).

20 Hotărârea din 3 iulie 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punctul 15), Hotărârea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, punctul 27), Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi C-337/13, (EU:C:2014:328, punctul 22), Hotărârea din 3 septembrie 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, punctul 37), și Hotărârea din 2 iulie 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440 punctul 35).

21 În Hotărârea din 13 martie 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punctul 43), Curtea menționează un principiu de interpretare.

22 Hotărârea din 7 septembrie 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punctul 20), Hotărârea din 16 octombrie 2008, Canterbury Hockey Club și Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punctul 30), și Hotărârea din 11 iunie 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punctul 22).

23 Hotărârea din 13 martie 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 25), și Hotărârea din 1 aprilie 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punctul 39).

24 Hotărârea din 13 martie 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punctul 41), Hotărârea din 21 aprilie 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punctul 57), Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punctul 51), și Concluziile noastre prezentate în cauza Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, punctul 25).

43. În cazul în care însă, pe baza tehnicii impozitării, întreprinderea furnizoare sau prestatoare este constrânsă să datoreze ani întregi TVA-ul pe care nu a putut să îl colecteze, această prefinanțare afectează întreprinderea în mod semnificativ. Prin urmare, nu mai este vorba de o neutralitate completă [25] a taxei pe valoarea adăugată.

44. Așadar, în principiu, posibilitatea de regularizare în caz de neplată a contraprestației trebuie să existe și potrivit principiului proporționalității. Așadar, având în vedere principiul neutralității, posibilitatea de derogare prevăzută la articolul 90 alineatul (2) din Directiva TVA trebuie interpretată în mod *restrictiv* și – potrivit precizărilor Curții din Hotărârea Goldsmiths [26] – aceasta trebuie justificată.

d) Drepturile fundamentale ale întreprinzătorului prevăzute de dreptul TVA-ului

45. În plus, trebuie să ținem seama de faptul că o persoană privată (cum sunt majoritatea persoanelor impozabile în scopuri de TVA) este titularul unor drepturi fundamentale și atunci când datorează taxe și impozite. Obligația unei persoane private de a colecta de la terți (clienți) o taxă pentru stat în locul administrației fiscale constituie o ingerință în drepturile sale fundamentale, astfel cum sunt acestea prevăzute de Carta drepturilor fundamentale.

46. Prefinanțarea TVA-ului afectează libertatea de alegere a ocupației, libertatea de a desfășura o activitate comercială și dreptul fundamental la proprietate (articolele 15, 16 și 17 din cartă). Și înainte de intrarea în vigoare a cartei, Curtea proteja atât libertatea de alegere a ocupației, cât și libertatea de a desfășura o activitate comercială ca principii generale ale dreptului [27]. În plus, se ridică problema unei inegalități de tratament în sensul articolului 20 din cartă în raport cu întreprinderile în cazul cărora taxa devine exigibilă abia la încasarea plății, în temeiul articolului 66 litera (b) din Directiva TVA (așa-numita taxare a contraprestației încasate).

47. Orice restricționare a acestor drepturi și libertăți recunoscute trebuie să fie proporțională. Această concluzie este valabilă și cu privire la perioada anterioară articolului 52 alineatul (1) din cartă. Prin urmare, trebuie să se examineze care este perioada în care intervenția sub forma unei prefinanțări (colectarea și virarea unor taxe ale unor terți, fără a primi suma în bani de la persoana care le datorează) este conformă cu principiul proporționalității. În mod corespunzător, Comisia exprimă și îndoieli referitoare la durata unei proceduri de insolvență finalizate în Italia.

48. Principiul proporționalității, care se numără printre principiile generale din dreptul Uniunii, impune, în cazul acțiunii statului, ca o măsură cauzatoare de prejudicii să fie „adaptată, necesară și proporțională în raport cu obiectivul pe care îl urmărește” [28] [29].

25 A se vedea și Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punctul 23).

26 Hotărârea din 3 iulie 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punctul 18).

27 Hotărârea din 14 mai 1974, Nold/Comisia (4/73, EU:C:1974:51, punctul 14).

28 În ceea ce privește formularea, a se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza G4S Secure Solutions (C-157/15, EU:C:2016:382, punctul 98), după modelul francez al Conseil constitutionnel, Decizia nr. 2015-527 QPC din 22 decembrie 2015 (FR:CC:2015:2015.527.QPC, punctele 4 și 12) și Decizia nr. 2016-536 QPC din 19 februarie 2016 (FR:CC:2016:2016.536.QPC, punctele 3 și 10); similar cu Conseil d'État din Franța, Hotărârea nr. 317827 din 26 octombrie 2011 (FR:CEASS:2011:317827.20111026); a se vedea și Bundesverfassungsgericht (Curtea Federală Constituțională) din Germania, *BVerfGE* 120, 274, 318 și 319 (DE:BVerfG:2008:rs20080227.1bvr037007, punctul 218).

29 A se vedea de exemplu Hotărârea din 4 mai 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, punctul 48 și jurisprudența citată), în mod similar în materie de TVA: Hotărârea din 2 septembrie 2015, CGIL și INCA (C-309/14, EU:C:2015:523, punctul 24), Hotărârea din 26 aprilie 2012, Comisia/Țările de Jos (C-508/10, EU:C:2012:243, punctul 75), și Hotărârea din 26 martie 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, punctul 48 și următoarele).

49. Cu toate acestea, pentru a realiza obiectivul legii, nu este necesar ca taxele să fie colectate de la întreprinzător *înainte* de încasarea contraprestației. Scopul legii este taxarea consumatorului, în cazul livrării de bunuri sau al prestării de servicii efectuate *cu titlu oneros* [articolul 2 alineatul (1) din Directiva TVA]. Mijlocul mai blând, mai simplu și la fel de eficient în acest sens este taxarea contraprestațiilor achitate efectiv.

50. În plus, potrivit principiului proporționalității, în calitate de „colector de taxe în contul statului", unei întreprinderi nu i se poate cere mai mult decât poate să plătească. În cazul unei taxe indirecte aplicate consumului, performanța (financiară) a unei întreprinderi se limitează la sumele pe care a reușit să le colecteze de la persoanele care datorează taxa efectiv. Sumele pe care nu a reușit să le colecteze trebuie prefinanțate din propriul patrimoniu. Cu toate acestea, prin intermediul TVA-ului nu se urmărește taxarea patrimoniului persoanei impozabile.

51. Astfel, în opinia noastră, în cazul taxei indirecte, datoria fiscală trebuie să țină seama de *încasarea acestei sume de către furnizor/prestator*, întrucât numai în acest mod acesta din urmă poate să achite efectiv datoria fiscală și să vireze TVA-ul (încasat). O impozitare bazată exclusiv pe contraprestația convenită (așa-numitul principiu al taxării contraprestației convenite) se abate de la acest aspect și, în lipsa dispoziției articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, ar fi contrară principiului proporționalității.

52. Și pentru acest motiv, articolul 90 alineatul (2) din Directiva TVA trebuie interpretat în mod obligatoriu în sens restrictiv. Desigur, statele membre ar putea deroga de la regularizarea *imediată* prevăzută la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA pentru cazul neplății parțiale sau totale, dar, potrivit Hotărârii Goldsmiths [30], numai *într-un mod proporțional*, ținând seama de natura TVA-ului ca taxă de consum, de principiul neutralității și de drepturile fundamentale ale întreprinderii.

4. Justificarea unei derogări în sensul articolului 90 alineatul (2)

a) Interpretare autonomă a cazurilor de regularizare

53. Problema determinantă care se ridică nu este dacă un stat membru poate exclude o regularizare în caz de neplată. Potrivit considerentelor de mai sus, acest fapt nu este posibil. Așadar, este determinantă mai degrabă perioada în care derogarea de la regularizarea în temeiul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA *este justificată* sau invers, în cazul neplății parțiale sau totale, începând cu ce moment persoana impozabilă trebuie să beneficieze de posibilitatea de regularizare în temeiul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA.

54. În speță, acest aspect se referă la problema dacă legiuitorul italian poate evita regularizarea până la momentul în care caracterul nerecuperabil al creanței este stabilit (*definitiv*) ca urmare a finalizării procedurii de insolvență (ceea ce în anumite condiții poate dura peste zece ani) sau dacă această regularizare trebuie prevăzută deja de la data începând cu care este *foarte probabil* că plata nu se va efectua (curând).

55. Această problemă se referă în mod concret la dreptul TVA-ului și trebuie examinată independent față de alte tipuri de impozite sau de considerații legate de dreptul contabilității. O aplicare în mod analog a dreptului italian în materia impozitului pe venit nu este adecvată în materie de TVA. Prin urmare, reglementarea derogatorie din dreptul italian în materia impozitului pe venit nu prezintă relevanță în speță. Cu toate acestea, atât administrația fiscală, cât și persoana impozabilă trebuie să poată aprecia cu certitudine juridică, în temeiul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, începând cu ce dată trebuie să se efectueze cel târziu regularizarea TVA-ului datorat.

30 Hotărârea din 3 iulie 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339).

b) Egalitate de tratament pentru toate întreprinderile

56. În cadrul interpretării articolului 90 alineatul (2) din Directiva TVA, trebuie să se țină seama și de articolul 66 litera (b) și de articolul 194 și următoarele coroborate cu principiul egalității de tratament (consacrat în prezent la articolul 20 din Carta drepturilor fundamentale). Astfel, reiese că regularizarea trebuie să poată interveni *rapid*.

57. Potrivit articolului 66 litera (b) din Directiva TVA, în cazul unei categorii de persoane impozabile, statele membre pot prevedea ca TVA-ul să devină exigibil la „data încasării plății” („regula taxării contraprestației încasate”). În orice caz, o parte dintre statele membre au recurs la această posibilitate. În continuare, trebuie să luăm în considerare prestații în cazul cărora Directiva TVA prevede sau permite un transfer al datoriei fiscale asupra persoanei căreia i-au fost furnizate bunurile sau serviciile (a se vedea articolul 194 și următoarele din Directiva TVA). Întreprinderile care execută asemenea operațiuni, de exemplu care prestează servicii către întreprinzători stabiliți în străinătate, nu trebuie să prefinanțeze TVA-ul.

58. O întreprindere care, în cadrul taxării contraprestației convenite, mai precis în cazul în care taxa devine exigibilă independent de achitarea plății, trebuie să achite TVA-ul în avans pentru perioade îndelungate ar fi defavorizată în mod evident în cadrul concurenței cu o întreprindere în cazul căreia taxa se aplică contraprestației încasate, care poate să vireze TVA-ul din plățile încasate. Aceeași concluzie este valabilă în cazul întreprinderilor care efectuează numai operațiuni pentru care datoria fiscală se transferă asupra beneficiarului prestației. Un asemenea dezavantaj concurențial trebuie justificat numai dacă perioada de prefinanțare nu este prea îndelungată.

c) Cu titlu comparativ: regularizarea în cazul nefurnizării bunurilor sau a neprestării serviciilor

59. Un argument în favoarea posibilității de regularizare rapidă în cazul neplății contraprestației este și comparația cu posibilitatea de regularizare a datoriei fiscale în cazul lipsei prestației și a contraprestației. Din jurisprudența Curții [31] rezultă că există posibilitatea unei rectificări a unei datorii fiscale întemeiate pe o factură eronată (articolul 203 din Directiva TVA), de exemplu în cazul în care factura menționează o prestație cu titlu oneros care nu a fost executată în fapt.

60. Curtea a considerat că datoria fiscală a emitentului facturii pe baza unei simple periclitări a colectării de venituri fiscale prin emiterea unei facturi eronate este compatibilă cu sistemul taxei pe valoarea adăugată numai dacă și întrucât există *posibilitatea de corectare a răspunderii aferente periclitării în discuție* [32]. Acest aspect poate fi favorabil inclusiv emitentului de rea-credință al unei facturi, atunci când se îndepărtează riscul de pierdere de venituri fiscale [33].

61. Aceeași concluzie trebuie să fie valabilă cu atât mai mult atunci când factura existentă este corectă, însă nu s-a efectuat plata aferentă furnizării de bunuri/prestării de servicii și nu sunt periclitate veniturile fiscale. Pe de o parte, acest risc este exclus atât timp cât persoana care datorează taxa în fapt nu a efectuat încă plata, motiv pentru care, din punct de vedere material, taxa nu a devenit exigibilă (a se vedea punctul 23 din prezentele concluzii). Pe de altă parte, riscul care reiese dintr-o deducere nejustificată a TVA-ului de către beneficiarul neplătitor este exclus întrucât, în conformitate cu articolul 185 alineatul (2) a doua teză din Directiva TVA, statele membre pot solicita acestuia regularizarea deducerii TVA-ului.

31 Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punctul 58 și următoarele).

32 Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punctul 57 și urm.).

33 Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punctele 60 și 63), confirmată prin Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 35), și prin Hotărârea din 6 noiembrie 2003, Karageorgou și alții (C-78/02-C-80/02, EU:C:2003:604, punctul 50).

d) Derogări în temeiul articolului 90 alineatul (2) din Directiva TVA

62. Astfel, trebuie clarificate „numai” cerințele concrete pentru derogări admisibile în temeiul articolului 90 alineatul (2) din Directiva TVA. În Hotărârea Goldsmiths [34], Curtea a făcut referire la obligativitatea justificării, fără să facă însă precizări concrete în acest sens.

63. Articolul 90 alineatul (2) din Directiva TVA prevede derogări de la reducerea bazei de impozitare în temeiul alineatului (1) numai pentru a ține seama de caracterul incert al unei neplăți „definitive” (a se vedea în acest sens punctul 35 și următoarele din prezentele concluzii). În cazul neplății parțiale sau totale, această incertitudine poate fi luată în considerare și printr-o majorare ulterioară a bazei de impozitare, atunci când plata se efectuează totuși.

64. În cazul în care ulterior (de exemplu în timpul procedurii de insolvență sau după finalizarea acesteia) se va efectua o plată în favoarea întreprinderii, datoria fiscală se va majora din nou în mod corespunzător. Acest aspect rezultă deja din dispozițiile articolului 73 din Directiva TVA, potrivit căruia baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută de la client. Aceeași concluzie este valabilă în cazul regularizării deducerii TVA-ului de către beneficiar în temeiul articolului 185 din Directiva TVA.

65. Reducerea bazei de impozitare, sub rezerva unei majorări în cazul în care se efectuează totuși plata, este un mijloc la fel de adecvat, dar mai blând de taxare corectă a consumatorului final, față de obligarea colectorului taxei să prefinanțeze TVA-ul ani întregi [35], până la data deschiderii sau chiar a finalizării unei proceduri de insolvență.

66. Astfel, nici modul de redactare și nici sensul și scopul articolului 90 alineatul (2) din Directiva TVA nu permit o interpretare în temeiul căreia regularizarea ar putea fi exclusă până la data la care se va stabili cu o probabilitate aproape de certitudine că plata nu se va mai efectua, mai precis după deschiderea sau finalizarea procedurii de insolvență. Contrar opiniei Comisiei și, se pare, și a Regatului Unit, în dreptul TVA-ului nu se ia în considerare o diferențiere între creanțele în cazul cărora este cert că plata nu se va mai efectua și creanțele care nu intră în această categorie.

67. Acest aspect este legat de faptul că, în sensul dreptului TVA-ului, nu poate exista o neplată „cu caracter definitiv”, fapt confirmat și de modul de redactare a articolului 73 din Directiva TVA. Potrivit acestuia, baza de impozitare include și *contrapartida obținută de la un terț*, delimitându-se de capacitatea de plată sau de existența unui debitor [36]. În plus, dreptul TVA-ului nu se întemeiază pe existența unei creanțe executabile, precum în cazul impozitării plății bacșișului [37], a plății suplimentare efectuate în mod eronat sau a plății unei datorii de onoare [38].

68. Nici după finalizarea unei proceduri de insolvență, caz considerat de Comisie ca reprezentând expirarea definitivă a creanței, nu este exclus ca un terț să achite (intenționat sau din greșeală) o plată către întreprinderea prestatoare. Astfel, ar lua naștere o datorie corespunzătoare cu titlu de TVA. Și această situație confirmă că, din perspectiva TVA-ului, nu poate exista o certitudine definitivă pentru neefectuarea unei plăți. Există mereu numai o *anumită probabilitate* care crește în special odată cu prelungirea perioadei de neplată.

34 Hotărârea din 3 iulie 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punctul 18).

35 Nimeni nu s-ar aștepta de la un funcționar fiscal să finanțeze inițial din surse proprii datoria fiscală a persoanei impozabile supuse de acesta impozitării.

36 Astfel, au existat cazuri în care banca a achitat creanțele unor meșteri al căror angajator a intrat în faliment, pentru a evita afectarea negativă suplimentară a imaginii acestora – a se vedea cauza BFH, Hotărârea din 19 octombrie 2011 – V R 75/98, UR 2002, 217.

37 Hotărârea din 29 martie 2011, Comisia/Franța (C-404/99, EU:C:2001:192, punctul 40 și urm.).

38 Hotărârea din 17 septembrie 2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, punctul 21 și urm).

69. Având în vedere drepturile fundamentale ale întreprinderii, principiul proporționalității și principiul neutralității, în opinia noastră, nu se poate lua în considerare o prefinanțare a TVA-ului *pentru perioade de mai mulți ani*. Aspectul determinant este numai dacă creanța nu poate fi recuperată pentru perioade mai îndelungate. Imposibilitatea recuperării se poate întemeia și pe refuzul serios și definitiv al plății de către debitor. De exemplu, în situația în care debitorul se opune ferm existenței creanței sau valorii acesteia, există deja o probabilitate ridicată ca recuperarea creanței sau a unei părți a acesteia să fie imposibilă.

70. Pe de altă parte, în cazul colectării unei taxe indirecte, statul depinde de „colectarea” TVA-ului de către întreprinzător. Într-o anumită măsură, prin selecția partenerului contractual și a convenirii plății în avans, acesta poate influența riscul de neplată. Datoria fiscală a întreprinzătorului în raport cu statul poate depinde de *criterii obiective*, și nu de calitatea contestării debitorului (supusă unei aprecieri subiective). Asemenea criterii pot fi însă numai măsuri rezonabile, care sunt la îndemâna persoanei impozabile.

71. Măsurile care pot fi impuse în mod rezonabil unei întreprinderi într-un stat membru înainte de a-i permite regularizarea datoriei fiscale din cauza neplății unei contraprestații se stabilesc în funcție de situația de la fața locului și nu pot fi previzionate în mod abstract de Curte. În plus, instanța de trimitere trebuie să aprecieze derogarea de la obligația fundamentală de regularizare prevăzută în dreptul național în cazul individual, având în vedere ansamblul situației, și să o aplice conformitate cu directiva. Cu toate acestea, Curtea poate furniza instanței de trimitere indicii în acest sens.

72. Astfel, este conform principiului proporționalității ca statul membru să impună prezentarea anumitor dovezi pentru probabilitatea prelungirii perioadei de neplată. Deschiderea procedurii de insolvență ar putea constitui o dovadă în acest sens. Cu toate acestea, este posibil ca deja mult mai devreme să fie necesar să se ia în considerare o situație de neplată prevăzută la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA, de exemplu atunci când debitorul contestă creanța în cadrul unei proceduri judiciare de executare. De asemenea, ar fi conformă principiului proporționalității și introducerea unui termen adecvat de neplată (de exemplu șase luni de la transmiterea facturii), la expirarea căruia se poate considera că există un caz de neplată în sensul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA.

73. Aspectul dacă persoana impozabilă trebuie să solicite declanșarea unei proceduri judiciare în scopul recuperării creanței depinde în special de costurile pe care aceasta le presupune. În principiu, o eventuală obligație de recuperare pe cale judiciară a unor creanțe eventual lipsite de valoare în beneficiul statului, cu *costuri semnificative*, nu este compatibilă nici cu principiul neutralității și nici cu principiul proporționalității. În conformitate cu opinia Comisiei, situația prezentată se referă în special (dar nu numai) la creanțe de valoare redusă. În speță, posibilitatea de cesiune a creanței către stat cu titlu de dare în plată ar fi mijlocul cel mai proporțional.

74. În schimb, recurgerea la o procedură de stat de executare simplificată, eficientă din punctul de vedere al costurilor sub forma procedurii somației de plată, înainte de regularizarea bazei de impozitare pare să fie în general proporțională. Această concluzie se aplică în orice caz în principiu și în măsura în care nu există indicii potrivit cărora această procedură va fi oricum fără rezultat sau neperformantă din punct de vedere economic. Având în vedere durata procedurii de insolvență, precum și faptul că persoana impozabilă nu are aproape nicio influență asupra acesteia, cerința finalizării unei proceduri de insolvență este în orice caz disproporționată.

B. Concluzie

75. În concluzie, dispozițiile articolului 90 alineatul (2) din Directiva TVA permit statelor membre să țină seama de caracterul specific al incertitudinilor oricărei situații de neplată pe termen lung, astfel încât o neplată cu o certitudine și o durată suficientă poate fi presupusă numai în anumite circumstanțe concrete (ca, de exemplu, expirarea unui termen sau în situația în care anumite măsuri luate de persoana impozabilă rămân fără rezultat). Cu toate acestea, nu se poate lua în considerare excluderea regularizării bazei de impozitare.

76. În plus, drepturile fundamentale ale persoanei impozabile, principiul proporționalității, natura TVA-ului și în special principiul neutralității se opun unei restricționări a regularizării bazei de impozitare care se întemeiază pe evenimente care, precum închiderea sau deschiderea unei proceduri de insolvență, nu pot fi influențate în mod autonom de persoana impozabilă.

VI. Concluzie

77. Prin urmare, propunem ca la cele două întrebări preliminare adresate de Comisia Fiscală Provincială din Siracusa (Italia) să se răspundă împreună după cum urmează:

„Articolul 11 secțiunea C alineatul (1) a doua teză din A șasea directivă nr. 77/388 nu permite restricționarea disproporționată a posibilității de regularizare a bazei de impozitare. Cu toate acestea, potrivit acestei dispoziții, statelor membre li se permite să țină seama de caracterul specific al incertitudinilor în caz de neplată și să impună persoanei impozabile anumite măsuri care pot fi în mod rezonabil cerute acesteia. Cerința ca procedura de insolvență a beneficiarului să fi fost închisă constituie însă o restricționare disproporționată.”