HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

29 martie 2012*

„Fiscalitate — TVA — Articolul 4 alineatul (3) TUE — A șasea directivă — Articolele 2 și 22 — Închiderea automată a procedurilor aflate pe rolul instanței fiscale de al treilea grad”

În cauza C-500/10,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Commissione tributaria centrale, sezione di Bologna (Italia), prin decizia din 22 septembrie 2010, primită de Curte la 19 octombrie 2010, în procedura

Ufficio IVA di Piacenza

împotriva

Belvedere Costruzioni Srl,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul J.-C. Bonichot, președinte de cameră, doamna A. Prechal, domnul L. Bay Larsen, doamna C. Toader și domnul E. Jarašiūnas (raportor), judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: doamna A. Impellizzeri, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 22 septembrie 2011,

luând în considerare observațiile prezentate:

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

— pentru Comisia Europeană, de E. Traversa și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 17 noiembrie 2011,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: italiana.

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 4 alineatul (3) TUE și a 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 (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Ufficio IVA di Piacenza (Biroul TVA din Piacenza), pe de o parte, și Belvedere Costruzioni Srl (denumită în continuare „Belvedere Costruzioni”), pe de altă parte, cu privire la un aviz de rectificare a impunerii referitor la taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) aferentă anului 1982.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 În temeiul articolului 2 din A șasea directivă, sunt supuse TVA-ului livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de o persoană impozabilă care acționează ca atare, precum și importul de bunuri.

4 Articolul 22 din A șasea directivă prevede:

„[...]

(4) Fiecare persoană impozabilă depune o declarație până la termenul limită stabilit de statele membre […]

[...]

(5) Fiecare persoană impozabilă plătește cuantumul net al [TVA-ului] la depunerea declarației uzuale. Cu toate acestea, statele membre pot stabili o dată diferită pentru plata taxei sau pot solicita o plată intermediară.

[...]

(8) [...] Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru colectarea taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale.

[...]”

Dreptul național

5 Articolul 3 alineatul 2 bis din Decretul-lege nr. 40/2010 (GURI nr. 71 din 26 martie 2010), aprobat cu modificări prin Legea nr. 73/2010 (GURI nr. 120 din 25 mai 2010, denumit în continuare „Decretul-lege nr. 40/2010”), are următorul cuprins:

„În scopul de a menține procesele de natură fiscală în limitele unei durate rezonabile a proceselor, prevăzute de Convenția europeană pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale[, semnată la Roma la 4 noiembrie 1950 (denumită în continuare «CEDO»], ratificată prin Legea nr. 848 din 4 august 1955, și având în vedere în special nerespectarea termenului rezonabil prevăzut la articolul 6 paragraful 1 din convenția menționată mai sus, litigiile în materie fiscală aflate în curs,

născute din acțiuni înscrise pe rolul primei instanțe de peste 10 ani la data intrării în vigoare a legii de aprobare a prezentului decret, în cadrul cărora autoritatea fiscală a statului a căzut în pretenții în primele două grade de jurisdicție, se închid după cum urmează:

a) procedurile în materie fiscală aflate pe rolul Commissione tributaria centrale, cu excepția celor având ca obiect cereri de rambursare, se închid în mod automat prin decizie a președintelui instanței sau a unui alt membru delegat. [...]

[…]"

6 Legea nr. 73/2010, care a transformat în lege Decretul-lege nr. 40/2010, a intrat în vigoare la 26 mai 2010.

7 Commissione tributaria centrale, care îndeplinea funcția de instanță de al treilea grad în domeniul fiscal, a fost desființată prin Decretul-lege nr. 545/1992 (GURI nr. 9 din 13 ianuarie 1993), începând cu 1 aprilie 1996. Aceasta își continuă însă activitatea până când vor fi soluționate toate litigiile introduse în fața ei anterior datei respective.

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

8 Belvedere Costruzioni a evidențiat în declarația anuală privind TVA-ul aferentă anului 1982 o creanță de 22 264 000 ITL, calificată drept o creanță rezultată din declarația aferentă anului 1981. La 12 august 1985, Ufficio IVA di Piacenza, apreciind că declarația privind TVA-ul aferentă anului 1981 era tardivă și că, în consecință, era imposibilă deducerea acestei creanțe în declarația privind TVA-ul aferentă anului 1982, a comunicat acestei societăți un aviz de rectificare.

9 Belvedere Costruzioni a introdus o acțiune la Commissione tributaria di primo grado di Piacenza (Comisia fiscală de prim grad din Piacenza), arătând că creditul fiscal în litigiu nu rezulta din diferența dintre TVA-ul înregistrat „pe debit" aferent vânzărilor și TVA-ul înregistrat „pe credit" aferent achizițiilor în cadrul operațiunilor impozabile efectuate în cursul anului 1981, ci reprezenta o parte din creditul fiscal înscris în declarația aferentă anului 1980. Belvedere Costruzioni susținea că, potrivit legislației naționale pertinente, dreptul său de a deduce acest credit fiscal nu s-a stins, în timp ce Ufficio IVA din Piacenza susținea contrariul.

10 Commissione tributaria di primo grado di Piacenza a admis această acțiune prin decizia din 10 octombrie 1986, care a fost confirmată prin decizia Commissione tributaria di secondo grado (Comisia fiscală de al doilea grad) din 28 mai 1990, în urma apelului introdus de Ufficio IVA. Prin urmare, acesta din urmă a formulat recurs împotriva deciziei menționate în fața instanței de trimitere.

11 În decizia de trimitere, Commissione tributaria centrale, sezione di Bologna, arată că, întrucât administrația fiscală a căzut în pretenții în primele două grade de jurisdicție, ar trebui să aplice articolul 3 alineatul 2 bis litera a) din Decretul-lege nr. 40/2010, ceea ce ar avea drept consecință conferirea autorității de lucru judecat deciziei instanței de al doilea grad de jurisdicție și stingerea creanței revendicate de administrația fiscală în cele trei grade de jurisdicție.

12 Cu toate acestea, Commissione tributaria centrale apreciază că aplicarea acestei dispoziții ar putea însemna încălcarea articolului 4 alineatul (3) TUE, precum și a articolelor 2 și 22 din A șasea directivă, astfel cum au fost interpretate în Hotărârea din 17 iulie 2008, Comisia/Italia (C-132/06, Rep., p. I-5457), întrucât ar împiedica definitiv recuperarea creanței constând în TVA a cărei constatare pe cale judiciară o solicită expres administrația fiscală. Aceasta ar constitui, în opinia Commissione tributaria centrale, o încălcare a obligației statului italian de a garanta colectarea eficientă a resurselor proprii ale Uniunii Europene.

13 În aceste condiții, Commissione tributaria centrale, sezione di Bologna, a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 10 […] CE, în prezent articolul 4 […] TUE, și articolele 2 și 22 din A șasea directivă [...] se opun unei reglementări a statului italian, cuprinsă la alineatul 2 bis al articolului 3 din [Decretul-lege nr. 40/2010], care împiedică instanța fiscală să se pronunțe cu privire la existența creanței fiscale invocate în termen de către administrație prin recursul formulat împotriva deciziei nefavorabile și care, astfel, dispune, în esență, renunțarea totală la creanța privind TVA-ul în litigiu, atunci când aceasta a fost considerată inexistentă în primă instanță și în apel, fără nicio plată, nici măcar într-o măsură redusă, din partea persoanei impozabile care beneficiază de renunțare?"

Cu privire la întrebarea preliminară

14 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 4 alineatul (3) TUE și articolele 2 și 22 din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că se opun aplicării în domeniul TVA-ului a unei dispoziții naționale care prevede închiderea în mod automat a procedurilor aflate pe rolul instanței fiscale de al treilea grad, atunci când aceste proceduri au la origine o acțiune introdusă în primă instanță cu mai mult de 10 ani înainte de intrarea în vigoare a acestei dispoziții, iar administrația fiscală a căzut în pretenții în primele două grade de jurisdicție, închiderea în mod automat menționată mai sus având drept consecință conferirea autorității de lucru judecat deciziei instanței de al doilea grad de jurisdicție și stingerea creanței revendicate de administrație.

Cu privire la admisibilitate

15 Guvernul italian apreciază că această întrebare este inadmisibilă. În opinia acestuia, instanța de trimitere nu și-a respectat obligația de a furniza Curții toate elementele de fapt și de drept care să îi permită să înțeleagă motivul pentru care aceasta consideră că articolul 3 alineatul 2 bis din Decretul-lege nr. 40/2010 ar implica o renunțare din partea administrației fiscale la competența sa de a verifica operațiunile impozabile. În lipsa analizei acestui articol în decizia de trimitere, întrebarea ar fi în mod vădit abstractă și ipotetică.

16 În această privință, trebuie amintit că o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de o instanță națională nu poate fi declarată inadmisibilă decât dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul acțiunii principale, atunci când problema este de natură ipotetică ori atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (a se vedea în special Hotărârea din 15 decembrie 1995, Bosman, C-415/93, Rec., p. I-4921, punctul 61, precum și Hotărârea din 31 martie 2011, Schröder, C-450/09, Rep., p. I-2497, punctul 17).

17 În ceea ce privește, în mod mai specific, informațiile care trebuie furnizate Curții în cadrul unei decizii de trimitere, acestea sunt destinate nu numai să permită Curții să dea răspunsuri utile instanței de trimitere, ci trebuie de asemenea să ofere guvernelor statelor membre, precum și celorlalte părți interesate posibilitatea de a prezenta observații conform articolului 23 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene. Rezultă dintr-o jurisprudență constantă că, în acest scop, este necesară, pe de o parte, definirea de către instanța națională a cadrului factual și normativ în care se încadrează întrebările adresate sau cel puțin explicarea ipotezelor de fapt pe care se întemeiază aceste întrebări. Pe de altă parte, decizia de trimitere trebuie să indice motivele exacte care au determinat instanța națională să reflecteze asupra interpretării dreptului Uniunii și să considere necesar să adreseze Curții întrebări preliminare (a se vedea Hotărârea din 8 septembrie 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional și Bwin International, C-42/07, Rep., p. I-7633, punctul 40 și jurisprudența citată).

18 În speță, decizia de trimitere cuprinde o expunere a situației de fapt din acțiunea principală și a dreptului național relevant, și anume articolul 3 alineatul 2 bis litera a) din Decretul-lege nr. 40/2010. În plus, aceasta indică motivele care au determinat instanța de trimitere să își pună întrebări cu privire la compatibilitatea acestui articol cu dreptul Uniunii și să considere necesar a adresa Curții o întrebare preliminară. Departe de a fi abstractă și de natură ipotetică, această întrebare pare să fie decisivă pentru soluționarea acțiunii principale, din moment ce, potrivit analizei efectuate de instanța de trimitere cu privire la dispoziția respectivă, aceasta ar fi obligată să închidă litigiul fără să se pronunțe asupra temeiniciei deciziei contestate în fața sa.

19 Prin urmare, întrebarea preliminară trebuie considerată admisibilă.

Cu privire la fond

20 După cum a amintit Curtea la punctul 37 din Hotărârea Comisia/Italia, citată anterior, din articolele 2 și 22 din A șasea directivă, precum și din articolul 4 alineatul (3) TUE rezultă că fiecare stat membru are obligația să adopte toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul său. În această privință, statele membre sunt obligate să verifice declarațiile persoanelor impozabile, conturile acestora și celelalte documente pertinente, precum și să calculeze și să colecteze taxele datorate.

21 În cadrul sistemului comun al TVA-ului, statele membre sunt obligate să asigure respectarea obligațiilor care incumbă persoanelor impozabile și beneficiază în această privință de o anumită latitudine, în special în legătură cu modul de utilizare a mijloacelor de care dispun (a se vedea Hotărârea Comisia/Italia, citată anterior, punctul 38).

22 Totuși, această latitudine este limitată de obligația de a asigura o colectare eficientă a resurselor proprii ale Uniunii și de aceea de a nu crea diferențe semnificative în ceea ce privește modul în care sunt tratate persoanele impozabile, fie în cadrul unuia dintre statele membre, fie în ansamblul acestora. A șasea directivă trebuie interpretată în conformitate cu principiul neutralității fiscale inerent sistemului comun al TVA-ului, potrivit căruia agenții economici care efectuează aceleași operațiuni nu trebuie să fie supuși unui tratament diferit în materie de colectare a TVA-ului. Toate acțiunile statelor membre care privesc colectarea TVA-ului trebuie să respecte acest principiu (a se vedea Hotărârea Comisia/Italia, citată anterior, punctul 39).

23 Cu toate acestea, în primul rând, obligația de a garanta o colectare eficientă a resurselor Uniunii nu poate să contravină respectării principiului termenului rezonabil al procesului, care, în temeiul articolului 47 al doilea paragraf din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, trebuie respectat de statele membre atunci când pun în aplicare dreptul Uniunii și a cărui protecție se impune de asemenea în temeiul articolului 6 paragraful 1 din CEDO.

24 În speță, trebuie subliniat că articolul 3 alineatul 2 bis litera a) din Decretul-lege nr. 40/2010 prevede finalizarea numai a acelor proceduri fiscale a căror durată, calculată de la introducerea acțiunii în primă instanță, este de peste 10 ani la data intrării în vigoare a acestei dispoziții și că, astfel cum rezultă din însuși cuprinsul său, articolul menționat urmărește obiectivul de a remedia încălcarea respectării termenului rezonabil prevăzut la articolul 6 paragraful 1 din CEDO. Pe de altă parte, din observațiile transmise Curții rezultă că articolul 3 alineatul 2 bis din Decretul-lege nr. 40/2010 a intrat în vigoare la mai mult de 14 ani după data limită la care puteau fi introduse recursuri în fața Commissione tributaria centrale, astfel încât toate procedurile aflate încă pe rolul acestei instanțe au atins, de fapt, o durată mai mare de 14 ani.

25 Faptele din acțiunea principală, care s-au petrecut cu aproximativ 30 de ani în urmă, atestă că durata unora dintre aceste proceduri a ajuns la un număr de ani considerabil mai mare. Or, o asemenea durată a procedurilor este *a priori* susceptibilă să aducă atingere, prin ea însăși, respectării principiului termenului rezonabil, precum și, de altfel, obligației de a garanta o colectare eficientă a resurselor proprii ale Uniunii.

26 În al doilea rând, rezultă că o astfel de măsură nu este comparabilă cu cele în discuție în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Comisia/Italia, citată anterior. Astfel, după cum arată avocatul general la punctele 36 și 37 din concluzii, măsurile în discuție în această cauză au intervenit la un timp foarte scurt după expirarea termenului stabilit pentru achitarea sumelor reprezentând TVA-ul, datorate în mod normal, și permiteau astfel persoanelor impozabile în cauză să se sustragă oricărui control din partea administrației fiscale. Curtea a statuat că acestea constituiau o renunțare generală și nediferențiată la verificarea operațiunilor impozabile efectuate în cursul unei serii de perioade de impozitare. Or, din cele arătate la punctele 24 și 25 din prezenta hotărâre rezultă că măsura prevăzută la articolul 3 alineatul 2 bis din Decretul-lege nr. 40/2010 nu constituie o renunțare generală la perceperea TVA-ului pentru o anumită perioadă, ci o dispoziție excepțională care urmărește asigurarea respectării principiului termenului rezonabil prin închiderea celor mai vechi proceduri aflate pe rolul instanței fiscale de al treilea grad, având drept consecință conferirea autorității de lucru judecat deciziei instanței de al doilea grad de jurisdicție.

27 În plus, o astfel de măsură, având în vedere caracterul său punctual și limitat, datorat condițiilor de aplicare a acesteia, nu creează diferențe semnificative în ceea ce privește modul în care sunt tratate persoanele impozabile în ansamblul lor și, prin urmare, nu aduce atingere principiului neutralității fiscale.

28 În consecință, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 4 alineatul (3) TUE și articolele 2 și 22 din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că nu se opun aplicării, în materie de TVA, a unei dispoziții naționale excepționale, precum cea din acțiunea principală, care prevede închiderea în mod automat a procedurilor aflate pe rolul instanței fiscale de al treilea grad, atunci când aceste proceduri au la origine o acțiune introdusă în primă instanță cu mai mult de 10 ani și, în practică, cu mai mult de 14 ani înainte de data intrării în vigoare a acestei dispoziții, iar administrația fiscală a căzut în pretenții în primele două grade de jurisdicție, închiderea în mod automat menționată mai sus având drept consecință conferirea autorității de lucru judecat deciziei instanței de al doilea grad de jurisdicție și stingerea creanței revendicate de administrația fiscală.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

Articolul 4 alineatul (3) TUE și articolele 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 trebuie interpretate în sensul că nu se opun aplicării, în materie de taxă pe valoarea adăugată, a unei dispoziții naționale excepționale, precum cea din acțiunea principală, care prevede închiderea în mod automat a procedurilor aflate pe rolul instanței fiscale de al treilea grad, atunci când aceste proceduri au la origine o acțiune introdusă în primă instanță cu mai mult de 10 ani și, în practică, cu mai mult de 14 ani înainte de data intrării în vigoare a acestei dispoziții, iar administrația fiscală a căzut în pretenții în primele două grade de jurisdicție, închiderea în mod automat menționată mai sus având drept consecință conferirea autorității de lucru judecat deciziei instanței de al doilea grad de jurisdicție și stingerea creanței revendicate de administrația fiscală.

Semnături