Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M^ME ELEANOR SHARPSTON
présentées le 14 janvier 2016 [1]

Affaire C-546/14

Degano Trasporti Sas di Ferrucio Degano & C., en liquidation
[demande de décision préjudicielle formée par le Tribunale di Udine

(tribunal d'Udine, Italie)]

«Taxe sur la valeur ajoutée — Directive 2006/112/CE — Commerçant en difficulté financière — Concordat préventif — Paiement partiel d'une dette de TVA à l'État membre — Principe de coopération loyale»

1. La Cour a précisé à plusieurs reprises que le droit de l'Union oblige les États membres à prendre toutes les mesures législatives et administratives propres à garantir la perception de l'intégralité de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) due sur leur territoire. La latitude dont ils disposent à cet égard est limitée, en premier lieu, par l'obligation de garantir un prélèvement efficace des ressources propres de l'Union et, en second lieu, par celle de ne pas créer de différences significatives dans la manière dont sont traités les assujettis, que ce soit au sein de l'un des États membres ou dans l'ensemble de ceux-ci (principe de neutralité fiscale). Dans la présente demande de décision préjudicielle, le Tribunale di Udine (tribunal d'Udine, Italie) cherche en substance à savoir si ces principes empêchent un État membre d'accepter un paiement seulement partiel d'une dette de TVA par un commerçant en difficulté financière, dans le cadre d'un concordat préventif fondé sur la liquidation de son patrimoine.

Législation

Le droit de l'Union

2. L'article 4, paragraphe 3, TUE, prévoit ce qui suit :

« En vertu du principe de coopération loyale, l'Union et les États membres se respectent et s'assistent mutuellement dans l'accomplissement des missions découlant des traités.

Les États membres prennent toute mesure générale ou particulière propre à assurer l'exécution des obligations découlant des traités ou résultant des actes des institutions de l'Union.

Les États membres facilitent l'accomplissement par l'Union de sa mission et s'abstiennent de toute mesure susceptible de mettre en péril la réalisation des objectifs de l'Union. »

1 — Langue originale: l'anglais.

3. Le préambule de la directive 2006/112/CE [2] comporte notamment les considérants suivants :

« (4) La réalisation de l'objectif de l'instauration d'un marché intérieur suppose l'application, dans les États membres, de législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires ne faussant pas les conditions de concurrence et n'entravant pas la libre circulation des marchandises et des services. Il est donc nécessaire de réaliser une harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires au moyen d'un système de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), ayant pour objet l'élimination, dans toute la mesure du possible, des facteurs qui sont susceptibles de fausser les conditions de concurrence, tant sur le plan national que sur le plan communautaire.

[…]

(7) Le système commun de TVA devrait, même si les taux et les exonérations ne sont pas complètement harmonisés, aboutir à une neutralité concurrentielle […]

(8) […] le budget des Communautés européennes est, sans préjudice des autres recettes, intégralement financé par des ressources propres aux Communautés. Ces ressources comprennent, entre autres, celles provenant de la TVA et obtenues par l'application d'un taux commun à une assiette déterminée d'une manière uniforme et selon des règles communautaires. »

4. Conformément à l'article 2, paragraphe 1, de la directive TVA, les opérations soumises à la TVA comprennent les livraisons de biens ou les prestations de services effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ou encore les importations de biens.

5. L'article 206 prévoit ce qui suit :

« Tout assujetti qui est redevable de la taxe doit payer le montant net de la TVA lors du dépôt de la déclaration de TVA prévue à l'article 250. Toutefois, les États membres peuvent fixer une autre échéance pour le paiement de ce montant ou percevoir des acomptes provisionnels. »

6. Conformément à l'article 212, les États membres peuvent dispenser les assujettis du paiement de la TVA due lorsque le montant de celle-ci est insignifiant.

7. Conformément à l'article 273, premier alinéa, « [l]es États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière ».

8. Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, sous b), de la décision 2007/346 [3], les ressources propres de l'Union incluent notamment les recettes provenant de « l'application d'un taux uniforme valable pour tous les États membres à l'assiette harmonisée de la TVA, déterminée selon les règles de la Communauté ». En vertu de l'article 2, paragraphe 4, ce taux uniforme est fixé à 0,30 %.

2 — Directive du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1) (ci-après la « directive TVA »).

3 — Décision 2007/436/CE, Euratom du Conseil, du 7 juin 2007, relative au système des ressources propres des Communautés européennes (JO 2007, L 163, p. 17). Cette décision a été abrogée par la décision 2014/335/UE, Euratom du Conseil, du 26 mai 2014, relative au système des ressources propres de l'Union européenne (JO 2014, L 168, p. 105), qui est applicable avec effet rétroactif à partir du 1er janvier 2014, après obtention de l'approbation de tous les États membres. Les dispositions citées demeurent toutefois inchangées.

Le droit italien

9. L'article 160 du regio decreto n. 267 (décret royal nº 267), du 16 mars 1942, tel que modifié (ci-après la « loi sur la faillite »), met en place une procédure de concordat préventif (*concordato preventivo*) pour les commerçants insolvables ou en difficulté financière, à titre de solution de substitution à une déclaration de faillite. Dans le cadre d'une telle procédure, le patrimoine du commerçant est mis à disposition pour rembourser intégralement les créanciers privilégiés et rembourser partiellement les créanciers chirographaires. Cependant, le concordat préventif peut prévoir le remboursement partiel des dettes envers certaines catégories de créanciers privilégiés si un expert indépendant atteste que ces derniers ne seraient pas mieux remboursés en cas de faillite du commerçant.

10. De telles propositions de concordat doivent être soumises aux créanciers par requête introduite auprès du tribunal compétent. Conformément à l'article 162 de la loi sur la faillite, cette juridiction doit d'abord vérifier que les conditions légales de conclusion d'un concordat sont réunies. Par la suite, les créanciers auxquels le débiteur ne propose pas un paiement intégral et rapide sont invités à voter sur la proposition. L'article 177 prévoit que la proposition doit être approuvée par les créanciers admis au vote en nombre suffisant pour représenter la majorité du total de leurs créances. Dans ce cas, l'article 180 prévoit que le tribunal homologue le concordat ainsi approuvé après avoir, le cas échéant, statué sur les oppositions de créanciers en désaccord. Une fois homologués par le tribunal, les concordats lient tous les créanciers.

11. L'ordonnance de renvoi indique que les éventuels litiges entre un créancier et le débiteur portant sur l'existence ou le montant d'une créance ne sont pas tranchés dans le cadre de la procédure d'insolvabilité, mais par la voie judiciaire ordinaire. Il semble toutefois que, conformément à l'article 173 de la loi sur la faillite, une demande de concordat doive être rejetée si le demandeur a délibérément dissimulé des actifs ou omis de déclarer une ou plusieurs dettes.

12. Conformément à l'article 182 ter de la loi sur la faillite, les commerçants peuvent (parallèlement à leur proposition de concordat), proposer une « transaction fiscale » à l'administration fiscale et aux organismes de sécurité sociale. Une telle proposition, également soumise à la condition qu'il ne soit pas prévisible que les créanciers puissent obtenir un paiement plus important en cas de faillite, doit être acceptée par chaque autorité fiscale et/ou organisme de sécurité sociale en cause. Une telle transaction fiscale ne saurait toutefois porter sur des taxes relevant des ressources propres de l'Union et ne peut pas prévoir le paiement partiel, mais seulement échelonné, d'une créance de TVA, qui est une créance privilégiée (occupant le 19e rang dans l'ordre des priorités) en droit italien.

13. Selon l'ordonnance de renvoi, la Corte suprema di cassazione (Cour de cassation, Italie) a décidé qu'un commerçant qui propose un concordat préventif au sens de l'article 160 de la loi sur la faillite n'est pas tenu de présenter une proposition séparée de transaction fiscale lorsqu'il a des dettes fiscales, mais qu'il peut les inclure dans la proposition générale adressée à tous les créanciers. Dans ce cas, l'État participe au vote pour approuver le concordat si la proposition n'offre pas un remboursement intégral de ses créances fiscales. L'État a également la possibilité de former un recours devant la juridiction compétente contre l'approbation à la majorité obtenue malgré son désaccord.

14. Cependant, conformément, là encore, à la jurisprudence de la Corte suprema di cassazione (Cour de cassation), l'interdiction de proposer un paiement partiel des dettes de TVA dans le cadre de la procédure de transaction fiscale s'applique également dans le contexte des propositions de concordat. Il ressort de l'ordonnance de renvoi que la Corte suprema di cassazione (Cour de cassation) a justifié cette position en se fondant, entre autres, sur l'interprétation donnée par la Cour[4] de l'article 4,

4 — Voir, notamment, arrêts du 17 juillet 2008, Commission/Italie (C-132/06, EU:C:2008:412) ; du 11 décembre 2008, Commission/Italie (C-174/07, EU:C:2008:704), et du 29 mars 2012, Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186).

paragraphe 3, TUE et de la directive qui a précédé l'actuelle directive TVA, à savoir la sixième directive 77/388/CEE[5]. La juridiction de renvoi semble avoir des doutes sur le point de savoir si cette position de la Corte suprema di cassazione (Cour de cassation) est effectivement justifiée par cette interprétation de la Cour.

Le contexte factuel, la procédure et la question préjudicielle posée

15. À la suite de difficultés financières l'empêchant de poursuivre ses activités commerciales, Degano Trasporti Sas di Ferruccio Degano & C. (ci-après « Degano ») a, le 22 mai 2014, présenté une proposition de concordat à la juridiction de renvoi. La proposition prévoyait que certains créanciers privilégiés seraient payés intégralement, mais que des créanciers privilégiés de rang inférieur et des créanciers chirographaires, ainsi que l'État s'agissant de la dette de TVA de Degano, ne seraient payés que partiellement.

16. La juridiction de renvoi se demande s'il faut rejeter la proposition pour cause d'irrecevabilité, au motif qu'elle ne prévoit pas le paiement intégral de la dette de TVA de Degano. Elle a cependant des doutes sur le point de savoir si l'obligation des États membres de prendre toutes les mesures législatives et administratives propres à garantir la perception de l'intégralité de la TVA due, énoncée dans la jurisprudence de la Cour, empêche effectivement un concordat aux termes duquel seule une partie de la dette de TVA est remboursée lorsque la dette ne serait pas mieux remboursée dans le cadre d'une procédure de faillite. C'est la raison pour laquelle elle demande à la Cour de statuer sur la question préjudicielle suivante :

« Les principes et les dispositions de l'article 4, paragraphe 3, TUE et [de la directive TVA], tels que déjà interprétés dans les arrêts de la Cour du 17 juillet 2008, Commission/Italie (C-132/06, EU:C:2008:412), du 11 décembre 2008, Commission/Italie (C-174/07, EU:C:2008:704), et du 29 mars 2012, Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186), s'opposent-ils également à ce qu'une disposition de droit national (et, donc, en l'espèce, une interprétation des articles 162 et 182 ter de la loi sur la faillite) rende recevable une proposition de concordat préventif par laquelle le débiteur prévoit de liquider son patrimoine et de ne régler que partiellement sa dette envers l'État en matière de TVA, s'il ne recourt pas à l'instrument de la transaction fiscale et que, compte tenu des constatations d'un expert indépendant et à l'issue du contrôle formel effectué par le tribunal, il n'est pas prévisible que le paiement de cette dette serait supérieur en cas de faillite ? »

17. Des observations écrites ont été déposées par Degano, les gouvernements espagnol et italien, et par la Commission européenne. Aucune audience n'a eu lieu.

Sur la recevabilité

18. La Commission relève que la juridiction de renvoi paraît douter de la recevabilité de sa demande de décision préjudicielle. Cette demande a été formulée dans le cadre d'une procédure interlocutoire visant à examiner la recevabilité de la demande de concordat de Degano. La juridiction de renvoi expose, en outre, le fait que la procédure n'est pas contradictoire avant que les créanciers en désaccord s'opposent à un concordat approuvé par des créanciers représentant la majorité des créances des créanciers admis au vote.

19. À mon sens, il est clair que la demande de décision préjudicielle est recevable.

5 — Sixième directive du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1) (ci-après la « sixième directive »).

20. Il est de jurisprudence constante que les juridictions nationales sont habilitées à saisir la Cour si un litige est pendant devant elles et si elles sont appelées à statuer dans le cadre d'une procédure destinée à aboutir à une décision de caractère juridictionnel [6]. Cela peut inclure les procédures interlocutoires, dès lors que le choix du moment le plus opportun pour interroger la Cour par voie préjudicielle est de la compétence exclusive du juge national [7]. Par conséquent, le fait que la procédure devant la juridiction de renvoi soit actuellement dans une phase préliminaire ou interlocutoire n'empêche pas ladite juridiction de poser une question préjudicielle à ce stade.

21. En outre, si la Cour est incompétente pour statuer sur des questions soulevées dans le cadre d'une procédure où le juge national fait acte d'autorité administrative sans exercer de fonction juridictionnelle [8], telle n'est pas la situation en l'espèce.

22. Dans la procédure au principal, la juridiction de renvoi est invitée à apprécier ce qu'elle appelle la « faisabilité juridique » du concordat. Elle doit par conséquent vérifier que les conditions légales de conclusion d'un concordat sont réunies. Cette phase préliminaire est une condition préalable au vote sur le concordat et à l'adoption, par la juridiction de renvoi, à condition que toute opposition de la part de créanciers en désaccord ait été rejetée, d'une décision finale homologuant le concordat et le rendant obligatoire pour tous les créanciers. La nature contradictoire ou non de cette phase est sans incidence sur la fonction juridictionnelle que remplit ainsi la juridiction de renvoi [9].

23. Enfin, la présente question découle des doutes de la juridiction de renvoi sur le point de savoir si la jurisprudence de la Corte suprema di cassazione (Cour de cassation) (selon laquelle un concordat au sens de l'article 160 de la loi sur la faillite ne peut jamais prévoir un paiement partiel d'une dette de TVA) est correcte dans la mesure où elle se fonde sur l'interprétation que la Cour donne de l'article 4, paragraphe 3, TUE et de la sixième directive. Si la juridiction de renvoi est liée par les décisions de la Corte suprema di cassazione (Cour de cassation) interprétant l'article 160 de la loi sur la faillite, elle n'est pas pour autant privée de la possibilité de poser à la Cour des questions relatives à l'interprétation du droit de l'Union impliquant de telles décisions [10].

Analyse

Observations liminaires

24. Il n'est pas contesté que Degano est en difficulté financière au sens de l'article 160 de la loi sur la faillite ni que le concordat constitue une solution de substitution à une déclaration de faillite. Il est également constant que le concordat en cause implique la liquidation de la totalité du patrimoine de Degano.

25. En outre, ni l'existence ni le montant de la dette de TVA de Degano à l'égard de l'État italien ne semblent contestés dans le cadre de la procédure au principal. Comme l'a exposé la juridiction de renvoi, de tels différends sont, le cas échéant, réglés en dehors de la procédure de concordat.

6 — Voir arrêt du 17 juillet 2014, Torresi (C-58/13 et C-59/13, EU:C:2014:2088, point 19).

7 — Voir, notamment, arrêt du 7 janvier 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, points 25, 26 et 28).

8 — Voir, notamment, arrêt du 19 octobre 1995, Job Centre (C-111/94, EU:C:1995:340, point 11), et ordonnance du 24 mars 2011, Bengtsson (C-344/09, EU:C:2011:174, point 19).

9 — Voir, à cet égard, arrêts du 17 mai 1994, Corsica Ferries (C-18/93, EU:C:1994:195, point 12), et du 25 juin 2009, Roda Golf & Beach Resort (C-14/08, EU:C:2009:395, point 33).

10 — Voir, notamment, arrêts du 16 janvier 1974, Rheinmühlen-Düsseldorf (166/73, EU:C:1974:3, point 4), et du 16 décembre 2008, Cartesio (C-210/06, EU:C:2008:723, point 93).

Obligations des États membres conformément à la jurisprudence

26. La Cour a observé à plusieurs reprises qu'il découle du système commun de TVA et de l'article 4, paragraphe 3, TUE que chaque État membre a l'obligation de prendre toutes les mesures législatives et administratives propres à garantir la perception de l'intégralité de la TVA due sur son territoire. À cet égard, les États membres sont tenus de vérifier les déclarations des assujettis, les comptes de ces derniers et les autres documents pertinents, ainsi que de calculer et de prélever l'impôt dû [11].

27. Si, dans le cadre du système commun de TVA, les États membres sont tenus de garantir le respect des obligations auxquelles les assujettis sont soumis, ils bénéficient, à cet égard, d'une certaine latitude en ce qui concerne, notamment, la manière d'utiliser les moyens dont ils disposent [12].

28. La Cour a toutefois précisé que cette latitude est limitée par l'obligation des États membres de garantir un prélèvement efficace des ressources propres de l'Union [13]. Or, ces ressources propres comprenant, notamment, aux termes de l'article 2, paragraphe 1, de la décision 2007/436, les recettes provenant de l'application d'un taux uniforme à l'assiette harmonisée de la TVA déterminée selon les règles de l'Union, la Cour a jugé qu'il existe un lien direct entre la perception des recettes provenant de la TVA dans le respect du droit de l'Union applicable et la mise à disposition du budget de l'Union des ressources TVA correspondantes, dès lors que toute lacune dans la perception des premières se trouve potentiellement à l'origine d'une réduction des secondes [14].

29. En outre, aucune différence significative ne peut être créée dans la manière dont sont traités les assujettis, que ce soit au sein de l'un des États membres ou dans l'ensemble de ceux-ci. La directive TVA doit être interprétée conformément au principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA selon lequel des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations ne doivent pas être traités différemment en matière de perception de la TVA [15]. Toute action des États membres concernant le prélèvement de la TVA doit respecter ce principe, qui vise à permettre une saine concurrence au sein du marché intérieur [16].

30. C'est dans ce contexte que la Cour a jugé, dans les deux arrêts Commission/Italie précités, qu'une renonciation générale et indifférenciée à la vérification des opérations imposables effectuées au cours d'une série de périodes d'imposition violait les articles 2 et 22 de la sixième directive, et ce qui est devenu l'article 4, paragraphe 3, TUE [17]. Comme je l'ai expliqué dans les conclusions que j'ai présentées dans l'affaire Belvedere Costruzioni [18], les dispositions de droit italien en cause dans ces affaires accordaient en substance une immunité étendue de contrôle et d'enquête par l'administration fiscale pour des montants de TVA qui n'avaient pas été déclarés à temps, moyennant un paiement allant de la moitié du montant qui était ensuite déclaré comme dû à un montant purement symbolique. Dans les arrêts du 17 juillet 2008, Commission/Italie (C-132/06, EU:C:2008:412), et du 11 décembre 2008, Commission/Italie (C-174/07, EU:C:2008:704), la Cour a considéré que le

11 — Voir arrêts du 17 juillet 2008, Commission/Italie (C-132/06, EU:C:2008:412, point 37), et du 29 mars 2012, Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, point 20). Voir, également, arrêts du 11 décembre 2008, Commission/Italie (C-174/07, EU:C:2008:704, point 36), et du 9 juillet 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, point 25).

12 — Voir arrêts du 17 juillet 2008, Commission/Italie (C-132/06, EU:C:2008:412, point 38), et du 29 mars 2012, Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, point 21).

13 — Voir arrêts du 17 juillet 2008, Commission/Italie (C-132/06, EU:C:2008:412, point 39), et du 29 mars 2012, Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, point 22).

14 — Voir arrêt du 26 février 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, point 26). Voir, également, arrêt du 15 novembre 2011, Commission/Allemagne (C-539/09, EU:C:2011:733, point 72), et point 47 des conclusions que j'ai présentées dans l'affaire Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2011:754).

15 — Voir arrêts du 17 juillet 2008, Commission/Italie (C-132/06, EU:C:2008:412, point 39), et du 29 mars 2012, Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, point 22). Voir, également, ordonnance du 15 juillet 2015, Nuova Invincibile (C-82/14, EU:C:2015:510, point 23).

16 — Arrêt du 17 juillet 2008, Commission/Italie (C-132/06, EU:C:2008:412, point 45). Voir, également, considérants 4 et 7 de la directive TVA.

17 — Arrêts du 17 juillet 2008, Commission/Italie (C-132/06, EU:C:2008:412), et du 11 décembre 2008, Commission/Italie (C-174/07, EU:C:2008:704). Les dispositions de la sixième directive en cause correspondent à l'article 2, paragraphe 1, à l'article 206, à l'article 252, paragraphe 1, et à l'article 273 de la directive TVA (l'article 252, paragraphe 1, impose aux assujettis de déposer des déclarations de TVA).

18 — C-500/10, EU:C:2011:754, point 36.

déséquilibre important existant entre les montants effectivement dus et ceux qui sont acquittés par les assujettis désirant bénéficier de l'amnistie fiscale en cause aboutissait à une quasi-exonération fiscale et que ces variations significatives de traitement entre les assujettis sur le territoire italien faussaient la neutralité fiscale [19].

31. En revanche, dans l'arrêt Belvedere Costruzioni, la Cour a décidé que ni l'article 4, paragraphe 3, TUE, ni les articles 2 et 22 de la sixième directive ne s'opposait à l'application, en matière de TVA, d'une disposition nationale exceptionnelle, en vertu de laquelle les procédures pendantes devant une juridiction supérieure étaient automatiquement clôturées lorsque ces procédures avaient pour origine un recours introduit en première instance plus de dix ans avant la date d'entrée en vigueur de cette disposition et que l'administration fiscale avait succombé devant les deux premiers degrés de juridiction [20]. La disposition en cause dans cette affaire avait automatiquement pour effet que la décision de la juridiction du deuxième degré (défavorable à l'administration fiscale) passait en force de chose jugée et l'extinction de la créance revendiquée par l'administration fiscale. Le raisonnement appliqué par la Cour pour conclure à la compatibilité de la disposition avec le droit de l'Union reposait sur sa nature exceptionnelle et limitée, sur l'absence de tout effet discriminatoire général ainsi que sur la nécessité de statuer dans un délai raisonnable [21].

La procédure de concordat en cause au principal

32. La Commission soutient que le concordat proposé dans la procédure au principal se heurte aux principes énoncés dans les affaires Commission/Italie. Elle soutient en substance qu'aussi bien les règles régissant les ressources propres de l'Union que la directive TVA, combinées au principe de coopération loyale énoncé à l'article 4, paragraphe 3, TUE, imposent à chaque État membre l'obligation absolue de percevoir la TVA due sur son territoire dans son intégralité. Un État membre ne peut renoncer à une créance de TVA que dans la situation particulière visée à l'article 212 de la directive TVA, à savoir lorsque le montant dû est insignifiant. Il ne saurait autoriser un assujetti en difficulté financière à ne payer qu'une partie d'une dette de TVA dans le cadre d'un concordat préventif impliquant la liquidation de son patrimoine. Par conséquent, la Commission maintient (en allant au-delà de la portée de la question préjudicielle) qu'il est indispensable que les créances de TVA non seulement soient légalement privilégiées, mais également que, dans le cadre d'une procédure d'insolvabilité, elles occupent le premier rang au sein de la catégorie des créances privilégiées, aussi bien en termes de forme que de fond.

33. J'examinerai d'abord cette dernière affirmation que je considère comme excessivement rigide.

34. Premièrement, l'argument selon lequel les créances de TVA doivent être privilégiées par rapport à toutes les autres afin de protéger les intérêts financiers de l'Union ne trouve pas de fondement dans les principes que j'ai exposés [22]. S'il est vrai que la latitude qu'ont les États membres pour garantir le respect des obligations auxquelles les assujettis sont soumis est limitée par l'obligation de garantir un prélèvement efficace des ressources propres de l'Union, y compris la TVA, le système commun de TVA n'exige néanmoins pas des États membres qu'ils accordent aux créances de TVA un traitement privilégié par rapport à toutes les autres catégories de créances.

19 — Arrêt du 17 juillet 2008, Commission/Italie (C-132/06, EU:C:2008:412, points 43 et 44).

20 — Arrêt du 29 mars 2012, Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, point 28).

21 — Voir, également, point 35 des présentes conclusions.

22 — Voir points 26 à 31 des présentes conclusions.

35. Dans les conclusions que j'ai présentées dans l'affaire Belvedere Costruzioni, j'ai estimé que l'obligation de perception effective ne pouvait pas être absolue [23]. La Cour a souscrit à cette proposition en se fondant, premièrement, sur le fait que l'obligation de garantir un prélèvement efficace des ressources de l'Union ne saurait aller à l'encontre du respect du principe du délai raisonnable de jugement [24] et, deuxièmement, sur le fait que la disposition en cause constituait non pas une renonciation générale à la perception de la TVA pour une période donnée, mais une disposition exceptionnelle qui, en raison de son caractère ponctuel et limité, du fait de ses conditions d'application, ne créait pas de différences significatives dans la manière dont sont traités les assujettis dans leur ensemble et, partant, ne portait pas atteinte au principe de neutralité fiscale [25].

36. Dès lors, dans certaines circonstances, un État membre peut raisonnablement considérer comme légitime de renoncer au paiement intégral d'une dette de TVA, pour autant que ces circonstances sont exceptionnelles, ponctuelles et limitées, et que l'État membre ne crée pas, ce faisant, des différences significatives dans la manière dont sont traités les assujettis dans leur ensemble, et, partant, ne porte pas atteinte au principe de neutralité fiscale.

37. Dans ce contexte, les États membres devraient disposer d'une marge de manœuvre dans le cadre du recouvrement des créances de TVA lorsque (comme c'est le cas dans la procédure au principal) l'assujetti est en difficulté financière. Cette situation est ponctuelle parce que le patrimoine de l'assujetti est insuffisant pour désintéresser l'ensemble des créanciers. Dans ces circonstances, en l'absence de règles d'harmonisation en droit de l'Union relatives au rang des créances de TVA, les États membres doivent être libres de considérer que d'autres catégories de créances (comme les salaires ou les cotisations de sécurité sociale, ou encore, dans le cas d'assujettis personnes physiques, le paiement de pensions alimentaires) méritent une protection plus élevée.

38. En outre, une procédure telle que celle en cause au principal est compatible avec l'obligation des États membres de garantir un prélèvement efficace des ressources de l'Union dès lors qu'elle comporte au moins trois dispositifs de sauvegarde de nature à protéger les créances de TVA.

39. Premièrement, la proposition de concordat doit être rejetée si, notamment, le demandeur a délibérément dissimulé des actifs ou omis de déclarer une ou plusieurs dettes (y compris, donc, des dettes de TVA).

40. Deuxièmement, bien que, selon la juridiction de renvoi, le concordat puisse prévoir l'absence de remboursement intégral d'une dette de TVA, cette option n'est possible que si un expert indépendant atteste que l'administration fiscale ne serait pas mieux remboursée en cas de faillite. Par conséquent, s'il peut exister des situations où un concordat préventif aboutit au paiement d'une partie plus importante de la dette de TVA qu'en cas de faillite, l'inverse ne peut pas être vrai. Dès lors, on ne saurait considérer qu'une disposition de droit national est incompatible avec l'obligation de garantir un prélèvement efficace des ressources de l'Union pour la seule raison qu'elle choisit un moyen de parvenir à un prélèvement maximal plutôt qu'un autre.

41. Troisièmement, même si la demande proposant le concordat est recevable, le concordat lui-même est soumis au vote de l'ensemble des créanciers à l'égard desquels la demande ne prévoit pas un paiement intégral et immédiat (y compris l'État si la proposition ne prévoit pas le paiement intégral d'une dette de TVA). Il doit être approuvé par les créanciers admis au vote en nombre suffisant pour représenter la majorité du total de leurs créances. Les créanciers en désaccord peuvent par la suite contester le concordat devant le tribunal [26]. La procédure de concordat permet donc à l'État

23 — C-500/10, EU:C:2011:754, point 48.

24 — Arrêt du 29 mars 2012, Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, points 23 à 25).

25 — Arrêt du 29 mars 2012, Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, points 26 et 27).

26 — Articles 177 et 180 de la loi sur la faillite.

d'entreprendre toutes les démarches qu'il juge nécessaires pour garantir la perception d'un montant maximal d'une créance de TVA compte tenu des circonstances. Cela peut impliquer, notamment, de voter contre le concordat (ou de s'y opposer devant le tribunal) si l'État est en désaccord avec les conclusions de l'expert indépendant.

42. Enfin, en raison de son caractère ponctuel et limité, du fait de ses conditions d'application strictes, il est évident que la procédure de concordat ne crée pas de différences significatives dans la manière dont sont traités les assujettis et qu'elle est donc conforme au principe de neutralité fiscale. Contrairement aux dispositions nationales en cause dans les deux affaires Commission/Italie (C-132/06 et C-174/07), la procédure de concordat n'implique pas une renonciation générale et indifférenciée de l'administration fiscale au droit d'obtenir le paiement des créances de TVA. Le sacrifice d'une partie d'une créance de TVA qui peut découler de cette procédure doit s'apprécier au regard de l'objectif consistant à donner aux assujettis en difficulté financière une seconde chance au moyen d'une restructuration collective de l'ensemble de leurs dettes.

43. Bien qu'il semble que, dans le cas de Degano, le concordat implique la liquidation de la totalité de son patrimoine, la Cour n'a pas été informée dans les détails. D'autres concordats pourraient impliquer que le débiteur poursuive ses activités. Dans de tels cas, ainsi que le relève le gouvernement espagnol, l'objectif poursuivi est conforme à la recommandation faite par la Commission aux États membres de lever les obstacles à une restructuration efficace des entreprises viables en difficulté financière en promouvant de la sorte l'esprit d'entreprise, l'investissement et l'emploi, et en contribuant à réduire les obstacles au bon fonctionnement du marché intérieur [27].

44. Je tiens toutefois à souligner que ma position concerne uniquement l'interprétation du droit de l'Union. La juridiction de renvoi semble douter de l'interprétation de certaines dispositions de la loi sur la faillite par la Corte suprema di Cassazione (Cour de cassation). Je ne me prononce pas sur d'autres motifs éventuels de droit national qui pourraient avoir inspiré la Corte suprema di cassazione (Cour de cassation) dans ses décisions.

Conclusion

45. J'estime, en conséquence, que la Cour devrait répondre à la question posée par le Tribunale di Udine (tribunal d'Udine, Italie) comme suit :

Ni l'article 4, paragraphe 3, TUE, ni la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ne s'opposent à une réglementation nationale telle que celle qui est en cause au principal s'il convient d'interpréter cette réglementation comme autorisant une entreprise en difficulté financière à conclure un concordat préventif impliquant la liquidation de son patrimoine sans que soit proposé le règlement intégral d'une créance de TVA de l'État, à condition qu'un expert indépendant conclue que cette créance ne serait pas mieux remboursée en cas de faillite du commerçant et que le concordat soit homologué par un tribunal.

27 — Recommandation de la Commission, du 12 mars 2014, relative à une nouvelle approche en matière de défaillances et d'insolvabilité des entreprises, C(2014) 1500 final, p. 4 et 5.