

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

ELEANOR SHARPSTON

prezentate la 14 ianuarie 2016(1)

Cauza C-546/14

Degano Trasporti S.a.s. di Ferruccio Degano & C., în lichidare

[cerere de decizie preliminară formulată de Tribunale di Udine (Tribunalul din Udine, Italia)]

„Taxa pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Comerciant care se confruntă cu dificultăți financiare – Concordat preventiv – Plata parțială a unei creanțe a statului privind TVA-ul – Principiul cooperării loiale”

1. Curtea a precizat în repetate ocazii că dreptul Uniunii impune statelor membre să adopte toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) datorate pe teritoriul lor. Latitudinea de care acestea beneficiază în această privință este limitată, în primul rând, de obligația de a asigura o colectare eficientă a resurselor proprii ale Uniunii și, în al doilea rând, de obligația 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 (principiul neutralității fiscale). În prezenta cerere de decizie preliminară, Tribunale di Udine (Tribunalul din Udine, denumit în continuare „instanța de trimitere”) solicită, în esență, lămuriri cu privire la aspectul dacă aceste principii împiedică un stat membru să accepte doar plata parțială a datoriei privind TVA-ul de către un comerciant care se confruntă cu dificultăți financiare în cadrul unui concordat preventiv care are la bază lichidarea patrimoniului său.

Legislație

Dreptul Uniunii

2. Articolul 4 alineatul (3) TUE prevede:

„În temeiul principiului cooperării loiale, Uniunea și statele membre se respectă și se ajută reciproc în îndeplinirea misiunilor care decurg din tratate.

Statele membre adoptă orice măsură generală sau specială pentru asigurarea îndeplinirii obligațiilor care decurg din tratate sau care rezultă din actele instituțiilor Uniunii.

Statele membre facilitează îndeplinirea de către Uniune a misiunii sale și se abțin de la orice măsură care ar putea pune în pericol realizarea obiectivelor Uniunii.”

3. Preambulul la Directiva TVA(2) conține, printre altele, următoarele considerente:

„(4) Realizarea obiectivului privind înființarea unei piețe interne presupune aplicarea în statele membre a legislației privind impozitele pe cifra de afaceri care să nu denatureze condițiile concurenței sau să împiedice libera circulație a bunurilor și serviciilor. Prin urmare, este necesară realizarea acestei armonizări a legislației privind impozitele pe cifra de afaceri prin intermediul unui sistem privind taxa pe valoarea adăugată (TVA), astfel încât să se elimine, pe cât posibil, factorii care pot denatura condițiile concurenței, atât la nivel național, cât și la nivel comunitar.

[...]

(7) Sistemul comun privind TVA este necesar să conducă, chiar și în cazul în care cotele și scutirile nu sunt pe deplin armonizate, la o neutralitate în domeniul concurenței [...]

(8) [...] bugetul Uniunii Europene este necesar să fie finanțat în totalitate, fără să aducă atingere altor venituri, din resursele proprii ale Comunităților. Acestea din urmă este necesar să includă resursele provenite din TVA și obținute prin aplicarea unei cote uniforme a taxei la baze de stabilire determinate în mod uniform și în conformitate cu normele comunitare.”

4. Potrivit articolului 2 alineatul (1) din Directiva TVA, operațiunile supuse TVA-ului includ livrarea de bunuri sau prestarea de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare sau importul de bunuri.

5. Articolul 206 prevede:

„Orice persoană impozabilă obligată la plata TVA are obligația de a plăti valoarea netă a TVA cu ocazia depunerii declarației privind TVA prevăzute la articolul 250. Cu toate acestea, statele membre pot stabili o altă dată pentru plata respectivei sume sau pot solicita efectuarea unor plăți provizorii anticipate.”

6. În conformitate cu articolul 212, statele membre pot scuti persoanele impozabile de la plata TVA-ului datorat, în cazul în care suma este nesemnificativă.

7. Potrivit articolului 273 primul paragraf, „[s]tatele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor”.

8. Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (b) din Decizia 2007/436(3), resursele proprii ale Uniunii includ, printre altele, veniturile din „aplicarea unei cote uniforme, valabilă pentru toate statele membre, a bazelor armonizate de evaluare a TVA, stabilite în conformitate cu normele comunitare”. Potrivit articolului 2 alineatul (4), această cotă uniformă este fixată la 0,30 %.

Dreptul italian

9. Articolul 160 din Decretul regal nr. 267 din 16 martie 1942, cu modificările ulterioare (Regio Decreto del 16 marzo 1942, n. 267, denumit în continuare „Legea privind falimentul”), prevede o procedură de concordat preventiv (*concordato preventivo*) în sprijinul comercianților aflați în stare de insolvență sau al celor care se confruntă cu dificultăți financiare ca alternativă la declararea falimentului. În cadrul unei astfel de proceduri, patrimoniul comerciantului este pus la dispoziție pentru a asigura plata integrală a creditorilor privilegiați și plata parțială a creditorilor chirografari. Însă concordatul poate prevedea plata parțială a datorilor față de anumite categorii de creditori privilegiați, cu condiția ca un expert independent să ateste că acești creditori nu ar beneficia de un tratament mai avantajos în cazul în care comerciantul ar da faliment.

10. Propunerile de încheiere a unor astfel de concordate trebuie să fie prezentate creditorilor printr-o cerere formulată la Tribunale (Tribunalul) competent. În temeiul articolului 162 din Legea privind falimentul, această instanță trebuie mai întâi să verifice dacă sunt îndeplinite condițiile legale pentru încheierea unui concordat preventiv. Ulterior, creditorii cărora debitorul nu le propune plata integrală și imediat sunt chemați să voteze propunerea. În conformitate cu articolul 177, propunerea trebuie să fie aprobată de cât mai mulți creditori admiși la vot, astfel încât, împreună, să reprezinte majoritatea cuantumului total al creanțelor lor. În acest caz, articolul 180 prevede că instanța trebuie să valideze concordatul astfel aprobat, în urma soluționării eventualelor opoziții formulate de creditorii care nu sunt de acord cu propunerea. Odată ce sunt validate de instanță, concordatele devin obligatorii pentru toți creditorii.

11. Decizia de trimitere indică faptul că orice litigii survenite între un creditor și debitor cu privire la existența sau la cuantumul unei creanțe nu sunt soluționate în cadrul procedurilor de insolvență, ci prin intermediul procedurilor judiciare obișnuite. Se pare totuși că, în temeiul articolului 173 din Legea privind falimentul, o cerere de încheiere a unui concordat trebuie să fie respinsă atunci când solicitantul a ascuns în mod deliberat bunurile sau nu a declarat una sau mai multe datorii.

12. În temeiul articolului 182ter din Legea privind falimentul, comercianții pot propune autorităților fiscale și instituțiilor de securitate socială – în paralel cu propunerea lor de încheiere a unui concordat – o „tranzacție fiscală”. O astfel de propunere, care se supune de asemenea condiției ca nicio îndeostulare mai avantajoasă să nu poată fi preconizată în caz de faliment, trebuie să fie aprobată de fiecare autoritate fiscală și/sau de fiecare instituție de securitate socială în cauză. O tranzacție fiscală nu poate totuși să aibă ca obiect taxe care fac parte din resursele proprii ale Uniunii și nu poate prevedea o plată parțială, ci doar o amânare a plății unei creanțe privind TVA-ul, care reprezintă o creanță preferențială (având rangul al nouăsprezecelea în ordinea de prioritate) potrivit dreptului italian.

13. Potrivit deciziei de trimitere, Corte di Cassazione (Curtea de Casație) a decis că un comerciant care propune încheierea unui concordat preventiv, în temeiul articolului 160 din Legea privind falimentul, nu este obligat să prezinte o propunere distinctă de încheiere a unei tranzacții fiscale atunci când are datorii fiscale, ci le poate include în propunerea generală adresată tuturor creditorilor. În acest caz, statul ia parte la vot pentru a aproba concordatul, în cazul în care propunerea nu asigură plata integrală a creanțelor sale fiscale. Statul poate de asemenea formula o acțiune în fața instanței competente, prin care se opune aprobării obținute cu votul majorității în pofida dezacordului său.

14. Însă, potrivit aceleiași jurisprudențe a Corte di Cassazione (Curtea de Casație), interdicția de a propune plata parțială a datorilor privind TVA-ul în cadrul procedurii tranzacției fiscale se aplică și în cadrul propunerilor de încheiere a concordatului. Din decizia de trimitere reiese că Corte di Cassazione (Curtea de Casație) a justificat această poziție, printre altele, pe baza interpretării date de Curte(4) articolului 4 alineatul (3) TUE și predecesoarei actualei Directive

TVA, cea de A 7-a directivă(5). Instanța de trimitere pare să aibă îndoieli cu privire la aspectul dacă poziția menționată adoptată de Corte di Cassazione (Curtea de Casație) este într-adevăr justificată de această interpretare a Curții.

Situația de fapt, procedura și întrebarea preliminară

15. La 22 mai 2014, Degano Trasporti S.a.s. di Ferruccio Degano & C. (denumit în continuare „Degano”) a prezentat instanței de trimitere o propunere de încheiere a unui concordat ca urmare a dificultăților financiare care au împiedicat-o să își continue activitățile comerciale. Conform propunerii, anumiți creditori privilegiați ar fi fost plătiți în integralitate, însă ar fi existat unele plăți parțiale efectuate numai în favoarea anumitor creditori privilegiați de rang inferior și a anumitor creditori chirografari, precum și în favoarea statului în ceea ce privește datoria societății Degano privind TVA-ul.

16. Instanța de trimitere se întreabă dacă propunerea trebuie să fie respinsă ca inadmisibilă pentru motivul că nu prevede plata integrală a datoriei societății Degano privind TVA-ul. Instanța are însă îndoieli cu privire la aspectul dacă obligația statelor membre de a adopta toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat, astfel cum este prevăzut în jurisprudența Curții, împiedică efectiv încheierea unui concordat în care este plătit doar o parte a unei datorii privind TVA-ul, cu condiția ca datoria să nu poată fi plătită într-o mai mare măsură în cadrul procedurii falimentului. În consecință, instanța solicită pronunțarea unei hotărâri preliminare cu privire la următoarea întrebare:

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

17. Degano, guvernele italian și spaniol și Comisia Europeană au prezentat observații scrise. Nu a avut loc o ședință de audiere a pledoariilor.

Cu privire la admisibilitate

18. Comisia subliniază că instanța de trimitere pare să aibă îndoieli cu privire la aspectul dacă cererea sa de decizie preliminară este admisibilă. Această cerere a fost formulată în cadrul procedurii provizorii de stabilire a admisibilității cererii de încheiere a unui concordat, formulată de Degano. În plus, instanța de trimitere precizează că procedura nu este contradictorie, până în momentul în care creditorii care nu sunt de acord cu propunerea se opun unui concordat aprobat de creditorii care reprezintă majoritatea creanțelor creditorilor admiși la vot.

19. În opinia noastră, cererea de decizie preliminară este vădit admisibilă.

20. Rezultă dintr-o jurisprudență constantă că instanțele naționale au competența să sesizeze Curtea numai dacă există un litigiu pendent pe rolul lor și dacă sunt chemate să se pronunțe în cadrul unei proceduri destinate să se finalizeze printr-o decizie cu caracter jurisdicțional(6). Acest lucru poate include procedura de aplicare a măsurilor provizorii, dat fiind că

alegerea momentului cel mai potrivit pentru a adresa Curții o întrebare preliminar? ine de competența exclusivă a instanței naționale(7). Prin urmare, faptul că în speța de față litigiul aflat pe rolul instanței de trimitere se află în prezent într-un stadiu preliminar sau de aplicare a măsurilor provizorii nu împiedică această instanță să aleagă să solicite pronunțarea unei hotărâri preliminare în acest stadiu.

21. În plus, deși Curtea nu este competentă să se pronunțe cu privire la întrebările adresate în cadrul unui litigiu în care instanța națională își exercită autoritatea administrativă? și să îndeplinească o funcție jurisdicțională(8), o asemenea situație nu se regăsește în speță.

22. În procedura principală, instanța de trimitere este chemată să aprecieze ceea ce aceasta califică drept „fezabilitate juridică” a concordatului. Prin urmare, instanța trebuie să verifice dacă sunt îndeplinite condițiile legale necesare pentru încheierea unui concordat. Această etapă preliminară reprezintă o condiție necesară pentru votul cu privire la încheierea concordatului și pentru adoptarea de către instanța de trimitere, cu condiția ca eventualele opoziții formulate de creditorii care nu sunt de acord cu propunerea să fi fost respinse, a unei decizii finale de validare a concordatului și de impunere a obligativității sale tuturor creditorilor. Faptul că această etapă are sau nu are un caracter contradictoriu nu are nicio relevanță asupra funcției jurisdicționale pe care o exercită, așadar, instanța de trimitere(9).

23. În sfârșit, prezenta trimitere ia naștere din îndoielile instanței de trimitere cu privire la aspectul dacă jurisprudența Corte di Cassazione (Curtea de Casație) – potrivit căreia un concordat în sensul articolului 160 din Legea privind falimentul nu poate să prevadă niciodată plata parțială a unei datorii privind TVA-ul – este corectă, în măsura în care are la bază interpretarea dată de Curte articolului 4 alineatul (3) TUE și celei de A șasea directive. Deși instanța de trimitere este ținută de hotărârile pronunțate de Corte di Cassazione (Curtea de Casație) prin care se interpretează articolul 160 din Legea privind falimentul, acest fapt nu o privează de competența sa de a sesiza Curtea în legătură cu probleme referitoare la interpretarea dispozițiilor de drept al Uniunii care implică astfel de hotărâri(10).

Aprecieri

Observații introductive

24. Nu se contestă că Degano se confruntă cu dificultăți financiare în sensul articolului 160 din Legea privind falimentul sau că concordatul constituie o alternativă la declararea falimentului. De asemenea, nu se contestă că concordatul în cauză implică lichidarea întregului patrimoniu al societății Degano.

25. În plus, nici existența, nici cuantumul datoriei privind TVA-ul pe care Degano o are față de statul italian nu par a forma obiectul procedurii principale. Potrivit celor arătate de instanța de trimitere, orice astfel de litigii sunt soluționate în afara procedurii concordatului.

Obligațiile statelor membre potrivit jurisprudenței

26. Curtea a arătat în mai multe rânduri că din sistemul comun al TVA-ului, 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(11).

27. Deși statele membre sunt obligate, în cadrul sistemului comun al TVA-ului, să asigure

respectarea obligațiilor care incumbă persoanelor impozabile, ele beneficiază în această privință de o anumită latitudine, în special în legătură cu modul de utilizare a mijloacelor de care dispun(12).

28. Curtea a clarificat însă că această latitudine este limitată de obligația statelor membre de a asigura o colectare eficientă a resurselor proprii ale Uniunii(13). Or, întrucât aceste resurse cuprind, printre altele, potrivit articolului 2 alineatul (1) din Decizia 2007/436, veniturile din aplicarea unei cote uniforme a bazelor armonizate de evaluare a TVA-ului, Curtea a statuat că există o legătură directă între colectarea veniturilor din TVA cu respectarea dreptului Uniunii aplicabil și punerea la dispoziția bugetului Uniunii a resurselor TVA corespunzătoare, de vreme ce orice lacună în colectarea celor dintâi se poate afla la originea unei reduceri a celor din urmă(14).

29. În plus, nu pot fi create diferențe semnificative în ceea ce privește modul în care sunt tratate persoanele impozabile fie în cadrul unuia dintre statele membre, fie în ansamblul acestora. Directiva TVA trebuie interpretată în conformitate cu principiul neutralității fiscale inerent sistemului comun al TVA-ului, potrivit căruia agenții economici care efectuează aceleași operațiuni nu trebuie să fie supuși unui tratament diferit în materie de colectare a TVA-ului(15). Toate acțiunile statelor membre care privesc colectarea TVA-ului trebuie să respecte acest principiu, care urmărește să permită concurența loială în cadrul pieței interne(16).

30. Acesta este contextul în care Curtea a statuat, în cele două cauze Comisia/Italia citate, că renunțarea generală și nediferențiată la verificarea operațiunilor taxabile efectuate într-o serie de perioade fiscale încalcă articolele 2 și 22 din Așasea directivă, precum și ceea ce reprezintă în prezent articolul 4 alineatul (3) TUE(17). Astfel cum am explicat în Concluziile noastre prezentate în cauza Belvedere Costruzioni(18), dispozițiile de drept italian în discuție în cauzele menționate acordau, în esență, o imunitate generală în ceea ce privește controlul sau verificarea efectuată de autoritățile fiscale cu privire la TVA-ul nedeclarat în termen, în schimbul unei plăți care varia între 50 % din taxa efectiv datorată declarat ulterior și o taxă cu valoare pur simbolică. Curtea a considerat, în cauzele Comisia/Italia, că dezechilibrul important existent între sumele datorate în mod efectiv și cele care sunt achitate de persoanele impozabile care doresc să beneficieze de amnistia fiscală în cauză are drept rezultat o evaziune fiscală, iar aceste diferențe semnificative de tratament între persoanele impozabile pe teritoriul italian încalcă neutralitatea fiscală(19).

31. În schimb, în Hotărârea Belvedere Costruzioni, Curtea a decis că nici articolul 4 alineatul (3) TUE, nici articolele 2 și 22 din Așasea directivă nu se opun aplicării, în materie de TVA, a unei dispoziții naționale excepționale în temeiul căreia procedurile aflate pe rolul unei instanțe de grad superior sunt închise în mod automat, atunci când aceste proceduri au la origine o acțiune introdusă în primă instanță cu mai mult de 10 ani înainte de data intrării în vigoare a acestei dispoziții, iar administrația fiscală a căzut în pretenții în primele două grade de jurisdicție(20). Dispoziția în discuție în acea cauză avea în mod automat drept consecință conferirea autorității de lucru judecat deciziei instanței de al doilea grad de jurisdicție – decizie nefavorabilă administrației fiscale – și astfel stingerea creanței revendicate de administrația fiscală. Raționamentul în urma căruia Curtea a apreciat că dispoziția este compatibilă cu dreptul Uniunii se bazează pe caracterul excepțional și limitat al acesteia, pe lipsa oricărui efect discriminatoriu global și pe necesitatea de a se pronunța într-un termen rezonabil(21).

Procedura concordatului în discuție în procedura principală

32. Comisia susține că concordatul propus în procedura principală aduce atingere principiilor consacrate în cauzele Comisia/Italia. Aceasta susține, în esență, că atât normele care reglementează resursele proprii ale Uniunii, cât și Directiva TVA, coroborate cu principiul cooperării loiale consacrat la articolul 4 alineatul (3) TUE, impun fiecărui stat membru obligația absolută de a colecta în integralitate TVA-ul datorat pe teritoriul său. Un stat membru poate

renun?a la o crean?? reprezentând TVA?ul numai în situa?ia specific? prev?zut? la articolul 212 din Directiva TVA, ?i anume atunci când suma datorat? este nesemnificativ?. Acesta nu poate permite unei persoane impozabile care se confrunt? cu dificult??i financiare s? pl?teasc? doar o parte a unei datorii privind TVA?ul în cadrul unui concordat preventiv care implic? lichidarea patrimoniului s?u. În consecin??, Comisia sus?ine – dep??ind cadrul întreb?rii adresate – c? este indispensabil nu numai ca crean?elor privind TVA?ul s? li se confere prin lege un tratament preferen?ial, ci ?i ca acestea s? fie clasificate pe primul loc în categoria crean?elor preferen?iale, în cadrul procedurilor de insolven??, atât din punct de vedere legal, cât ?i din punct de vedere factual.

33. Vom aborda mai întâi această din urm? afirma?ie, care, în opinia noastră, este inacceptabil de rigid?.

34. În primul rând, argumentul conform c?ruia crean?ele privind TVA?ul trebuie s? aib? prioritate fa?? de toate celelalte crean?e în scopul de a proteja interesele financiare ale Uniunii nu î?i g?se?te sprijin în principiile pe care le?am expus(22). Este adev?rat c? latitudinea statelor membre în ceea ce prive?te asigurarea respect?rii obliga?iilor care incumb? persoanelor impozabile este limitat? de obliga?ia de a asigura o colectare eficient? a resurselor proprii ale Uniunii, inclusiv a TVA?ului. Îns? sistemul comun al TVA?ului nu impune statelor membre s? confere crean?elor privind TVA?ul un tratament preferen?ial fa?? de toate celelalte categorii de crean?e.

35. În Concluziile noastre prezentate în cauza Belvedere Costruzioni, am considerat c? cerin?a colect?rii efective nu poate avea un caracter absolut(23). Curtea a admis această propunere în primul rând pentru motivul c? obliga?ia de a garanta o colectare eficient? a resurselor Uniunii nu poate s? contravin? respect?rii principiului termenului rezonabil al procesului(24) ?i, în al doilea rând, pentru motivul c? dispozi?ia în cauz? nu constituia o renun?are general? la perceperea TVA?ului pentru o anumit? perioad?, ci o dispozi?ie excep?ional? care, având în vedere caracterul s?u punctual ?i limitat, datorat condi?iilor de aplicare a acesteia, nu crea diferen?e semnificative în ceea ce prive?te modul în care sunt tratate persoanele impozabile în ansamblul lor ?i, prin urmare, nu aduce atingere principiului neutralit??ii fiscale(25).

36. A?adar, în anumite circumstan?e, un stat membru poate considera în mod rezonabil c? este legitim s? renun?e la plata integral? a unei crean?e privind TVA?ul, cu condi?ia ca astfel de circumstan?e s? fie excep?ionale, specifice ?i limitate ?i ca statul membru s? nu creeze astfel diferen?e semnificative în ceea ce prive?te modul în care sunt tratate persoanele impozabile în ansamblul lor ?i, prin urmare, s? nu aduc? atingere principiului neutralit??ii fiscale.

37. În acest context, statele membre trebuie s? beneficieze de un anumit grad de flexibilitate în ceea ce prive?te colectarea crean?elor privind TVA?ul, atunci când – precum în ac?iunea principal? – persoana impozabil? se confrunt? cu dificult??i financiare. Această situa?ie este specific?, deoarece patrimoniul persoanei impozabile este insuficient pentru îndeplinirea tuturor creditorilor. În aceste condi?ii, deoarece în dreptul Uniunii nu exist? norme de armonizare referitoare la rangul crean?elor privind TVA?ul, statele membre trebuie s? aib? libertatea de a considera c? alte categorii de crean?e (cum ar fi salariile sau contribu?iile la asigur?rile sociale – sau, în cazul anumitor persoane impozabile, pl??ile cu titlu de între?inere) merit? o protec?ie mai mare.

38. În plus, o procedur? precum cea în discu?ie în procedura principal? este conform? cu obliga?ia statelor membre de a asigura o colectare eficient? a resurselor Uniunii, întrucât cuprinde cel pu?in trei garan?ii care s? asigure protec?ie crean?elor privind TVA?ul.

39. În primul rând, propunerea de încheiere a concordatului trebuie s? fie respins?, printre

altele, atunci când solicitantul a ascuns în mod deliberat toate bunurile sau atunci când nu a declarat una sau mai multe creanțe (deci inclusiv creanțele privind TVA-ul).

40. În al doilea rând, deși, potrivit instanței de trimitere, concordatul poate prevedea ca o creanță privind TVA-ul să nu fie plătită în întregime, acest lucru este posibil numai atunci când un expert independent atestă că autoritățile fiscale nu ar beneficia de un tratament mai bun în caz de faliment. Prin urmare, în vreme ce pot exista situații în care un concordat preventiv duce la plata unui quantum mai mare al creanței privind TVA-ul decât în caz de faliment, reciproca nu poate fi valabilă. În aceste condiții, o dispoziție de drept național nu poate fi considerată incompatibilă cu obligația de a asigura o colectare eficientă a resurselor Uniunii pentru simplul motiv că optează mai degrabă pentru un mijloc de a atinge nivelul maxim de colectare decât pentru altul.

41. În al treilea rând, chiar dacă cererea de propunere a încheierii concordatului este admisibilă, concordatul în sine este supus votului tuturor creditorilor în folosul cărora cererea nu prevede plata integrală și imediată (inclusiv statul, atunci când propunerea nu are în vedere plata integrală a unei creanțe privind TVA-ul). Propunerea trebuie să fie aprobată de cât mai mulți creditori admiși la vot, astfel încât, împreună, să reprezinte majoritatea quantumului total al creanțelor lor. Creditorii care nu sunt de acord cu propunerea pot ulterior să conteste concordatul în fața instanței(26). Procedura concordatului permite astfel statului să adopte toate măsurile pe care le consideră necesare pentru a garanta colectarea unui quantum maxim al creanței privind TVA-ul în împrejurările date. Acest lucru poate implica, de exemplu, votarea împotriva încheierii concordatului (sau contestarea sa în fața instanței) în cazul în care statul nu este de acord cu concluziile expertului independent.

42. În sfârșit, având în vedere caracterul său punctual și limitat, datorat condițiilor stricte de aplicare a acesteia, procedura concordatului nu creează evident diferențe semnificative în ceea ce privește modul în care sunt tratate persoanele impozabile și, prin urmare, este conformă cu principiul neutralității fiscale. Spre deosebire de dispozițiile naționale în discuție în cele două cauze Comisia/Italia, procedura concordatului nu presupune o renunțare generală și nediferențiată la dreptul autorităților fiscale de a obține plata creanțelor privind TVA-ul. Pierderea unei părți a creanței privind TVA-ul pe care o poate comporta procedura trebuie să fie înțeleasă din perspectiva obiectivului de a acorda o a doua șansă persoanelor impozabile care se confruntă cu dificultăți financiare, prin restructurarea generală a tuturor creanțelor lor.

43. Deși, în cazul societății Degano, se pare că concordatul implică lichidarea întregului său patrimoniu, Curtea nu a fost informată cu privire la detaliile exacte. Alte concordate pot implica continuarea activității curente a debitorului. În astfel de cazuri, după cum subliniază guvernul spaniol, obiectivul vizat este conform cu recomandarea Comisiei adresată statelor membre de a elimina barierele din calea restructurării eficiente a întreprinderilor viabile care se confruntă cu dificultăți financiare, promovând astfel spiritul antreprenorial, investițiile și ocuparea forței de muncă și contribuind la reducerea obstacolelor din calea bunei funcționări a pieței interne(27).

44. Totuși, am dori să subliniem că concluzia la care am ajuns privește numai interpretarea dreptului Uniunii. Instanța de trimitere pare să aibă îndoieli cu privire la interpretarea anumitor dispoziții ale Legii privind falimentul de către Corte di Cassazione (Curtea de Casație). Nu ne pronunțăm cu privire la alte posibile temeuri de drept național care ar fi ghidat Corte di Cassazione (Curtea de Casație) în luarea deciziilor sale.

Concluzie

45. În consecință, propunem Curții să răspundă la întrebarea adresată de Tribunale di Udine (Tribunalul din Udine, Italia) după cum urmează:

„Nici articolul 4 alineatul (3) TUE, nici Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată nu se opun unor reglementări naționale precum cele în discuție în procedura principală atunci când aceste reglementări trebuie interpretate în sensul că permit unei întreprinderi care se confruntă cu dificultăți financiare să încheie un concordat preventiv care presupune lichidarea patrimoniului său fără asigurarea plății integrale a creanței statului privind TVA-ul, cu condiția ca un expert independent să ateste că nu s-ar obține o plată mai avantajoasă a acelei creanțe în caz de faliment și cu condiția ca concordatul să fie validat de o instanță.”

1 – Limba originală: engleza.

2 – Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

3 – Decizia 2007/436/CE, Euratom a Consiliului din 7 iunie 2007 privind sistemul de resurse proprii al Comunităților Europene (JO L 163, p. 17). Decizia 2007/436 a fost abrogată prin Decizia 2014/335/UE, Euratom a Consiliului din 26 mai 2014 privind sistemul de resurse proprii al Uniunii Europene (JO L 168, p. 105), care se aplică retroactiv de la 1 ianuarie 2014, odată ce a fost obținută aprobarea tuturor statelor membre. Cu toate acestea, dispozițiile citate sunt nemodificate.

4 – A se vedea în special Hotărârile Comisia/Italia (C-132/06, EU:C:2008:412), Comisia/Italia (C-174/07, EU:C:2008:704) și Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186).

5 – A se vedea 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. I, denumită în continuare „A se vedea directivă”).

6 – A se vedea mai recent Hotărârea Torresi (C-58/13 și C-59/13, EU:C:2014:2088, punctul 19).

7 – A se vedea, de exemplu, Hotărârea X (C-60/02, EU:C:2004:10, punctele 25, 26 și 28).

8 – A se vedea printre altele Hotărârea Job Centre (C-111/94, EU:C:1995:340, punctul 11) și Ordonanța dată în cauza Bengtsson (C-344/09, EU:C:2011:174, punctul 19).

9 – A se vedea în acest sens Hotărârile Corsica Ferries (C-18/93, EU:C:1994:195, punctul 12) și Roda Golf & Beach Resort (C-14/08, EU:C:2009:395, punctul 33).

10 – A se vedea printre altele Hotărârile Rheinmühlen/Düsseldorf (166/73, EU:C:1974:3, punctul 4) și Cartesio (C-210/06, EU:C:2008:723, punctul 93).

11 – A se vedea Hotărârile Comisia/Italia (C-132/06, EU:C:2008:412, punctul 37) și Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, punctul 20). A se vedea de asemenea Hotărârile Comisia/Italia (C-174/07, EU:C:2008:704, punctul 36) și Cabinet Medical Veterinar Tomoiag Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, punctul 25).

12 – Hotărârile Comisia/Italia (C-132/06, EU:C:2008:412, punctul 38) și Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, punctul 21).

13 – Hotărârile Comisia/Italia (C-132/06, EU:C:2008:412, punctul 39) și Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, punctul 22).

- 14 – A se vedea Hotărârea Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 26). A se vedea de asemenea Hotărârea Comisia/Germania (C-539/09, EU:C:2011:733, punctul 72) și Concluziile noastre prezentate în Hotărârea Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2011:754, punctul 47).
- 15 – A se vedea Hotărârile Comisia/Italia (C-132/06, EU:C:2008:412, punctul 39) și Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, punctul 22). A se vedea de asemenea Ordonanța Nuova Invincibile (C-82/14, EU:C:2015:510, punctul 23).
- 16 – Hotărârea Comisia/Italia (C-132/06, EU:C:2008:412, punctul 45). A se vedea de asemenea considerentele (4) și (7) ale Directivei TVA.
- 17 – Hotărârile Comisia/Italia (C-132/06, EU:C:2008:412) și Comisia/Italia (C-174/07, EU:C:2008:704). Dispozițiile celei de A șasea directive în cauză corespund celor ale articolului 2 alineatul (1), ale articolului 206, ale articolului 252 alineatul (1) și ale articolului 273 din Directiva TVA [articolul 252 alineatul (1) obligă persoanele impozabile să depună declarația privind TVA-ul].
- 18 – C-500/10, EU:C:2011:754, punctul 36.
- 19 – Hotărârea Comisia/Italia (C-132/06, EU:C:2008:412, punctele 43 și 44).
- 20 – Hotărârea Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, punctul 28).
- 21 – A se vedea în plus punctul 35 de mai jos.
- 22 – Punctele 26-31 de mai sus.
- 23 – Concluziile prezentate în Hotărârea Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2011:754, punctul 48).
- 24 – Hotărârea Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, punctele 23-25).
- 25 – Hotărârea Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, punctele 26 și 27).
- 26 – Articolele 177 și 180 din Legea privind falimentul.
- 27 – Recomandarea Comisiei din 12 martie 2014 privind o nouă abordare a eșecului în afaceri și a insolvenței, C(2014) 1500 final, p. 4 și 5.