



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

16 martie 2017¹

„Trimitere preliminară — Fiscalitate — Taxa pe valoarea adăugată — Articolul 4 alineatul (3) TUE — A șasea directivă — Ajutoare de stat — Procedura de eliberare de datorii a persoanelor fizice aflate în insolvență («esdebitazione») — Neexigibilitatea datoriilor de TVA”

În cauza C-493/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Corte suprema di cassazione (Curtea de Casație, Italia), prin decizia din 6 mai 2015, primită de Curte la 21 septembrie 2015, în procedura

Agenzia delle Entrate

împotriva

Marco Identi,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din doamna A. Prechal, președinte de cameră, doamna C. Toader și domnul E. Jarašiūnas (raportor), judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de G. De Bellis, avvocato dello Stato;
- pentru guvernul spaniol, de M. A. Sampol Pucurull, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de A. Caeiros, de L. Lozano Palacios și de F. Tomat, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

¹ — Limba de procedură: italiana.

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară 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 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Agenzia delle Entrate (Agenția de Administrare Fiscală, denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de o parte, și domnul Marco Identi, pe de altă parte, în legătură cu o decizie de impunere privind taxa pe valoarea adăugată (TVA) și impozitul regional pe activitățile de producție pentru exercițiul fiscal 2003.

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 în termenul care urmează a fi stabilit de statele membre. [...]

[...]

(5) Orice persoană impozabilă are obligația de a plăti valoarea netă a [TVA-ului] cu ocazia depunerii declarației periodice. Cu toate acestea, statele membre pot stabili o altă dată pentru plata respectivei sume sau pot solicita efectuarea unor plăți provizorii anticipate.

[...]

(8) [...] statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru perceperea și colectarea corectă a taxei și pentru a preveni fraudă.

[...]” [traducere neoficială]

Dreptul italian

- 5 Decreto legislativo n. 5 (Decretul legislativ nr. 5) din 9 ianuarie 2006 (supliment ordinar la GURI nr. 13 din 16 ianuarie 2006) a instituit procedura de eliberare de datorii («esdebitazione»), prin modificarea articolelor 142-144 din legge fallimentare (Legea privind insolvența), aprobată prin regio decreto n. 267 (Decretul regal nr. 267) din 16 martie 1942 (GURI nr. 81 din 6 aprilie 1942) și modificată prin decreto legislativo n. 169 (Decretul legislativ nr. 169) din 12 septembrie 2007 (GURI nr. 241 din 16 octombrie 2007) (denumită în continuare „Legea privind insolvența”).

6 Potrivit articolului 142 din Legea privind insolvența, intitulat „Eliberarea de datorii”:

„Persoana fizică în stare de insolvență poate beneficia de eliberarea de datoriile reziduale față de creditorii care și-au declarat creanțele în cadrul procedurii colective și care nu au fost îndeștulați, cu următoarele condiții:

- 1) a cooperat cu organele din cadrul procedurii, furnizând toate informațiile și documentele utile pentru stabilirea pasivului și depunând eforturi pentru buna desfășurare a operațiunilor;
- 2) nu a întârziat sau nu a contribuit în vreun mod la întârzierea desfășurării procedurii;
- 3) nu a încălcat prevederile articolului 48;
- 4) nu a beneficiat de altă eliberare de datorii în perioada de zece ani anterioară cererii;
- 5) nu a sustras activul, nu a prezentat pasive inexistente, nu a cauzat sau a agravat dezechilibrul economic, făcând deosebit de dificilă refacerea patrimoniului și a desfășurării afacerilor, și nu a recurs în mod abuziv la credit;
- 6) nu a fost condamnată prin hotărâre rămasă definitivă pentru bancrută frauduloasă, pentru infracțiuni împotriva economiei publice, a industriei și a comerțului sau pentru alte infracțiuni săvârșite în legătură cu exercitarea activității întreprinderii, cu excepția cazului în care a intervenit reabilitarea pentru astfel de infracțiuni. În cazul în care este în curs procedura penală pentru una dintre aceste infracțiuni, instanța suspendă procedura până la soluționarea acțiunii penale.

Eliberarea de datorii nu poate fi acordată atunci când nu au fost îndeștulați, chiar și parțial, creditorii care și-au declarat creanțele în cadrul procedurii colective.

Rămân excluse de la eliberarea de datorii:

- a) obligațiile de întreținere și alimentare și, în orice caz, obligațiile rezultate din raporturi străine de exercitarea activității întreprinderii;
- b) datoriile pentru repararea prejudiciului produs prin fapte ilicite extracontractuale, precum și sancțiunile penale și administrative cu caracter pecuniar care nu sunt accesorii ale unor datorii stinse.

Nu se aduce atingere drepturilor creditorilor față de persoanele coobligate, de fideiusorii debitorului și de persoanele obligate prin acțiune în regres.”

7 Articolul 143 din Legea privind insolvența, intitulat „Procedura eliberării de datorii”, prevede:

„[T]ribunalul, prin ordonanța de închidere a procedurii colective sau la cererea debitorului formulată nu mai târziu de anul următor, după verificarea condițiilor prevăzute la articolul 142 și ținând seama de asemenea de comportamentul de colaborare al acestuia, după ascultarea lichidatorului și a comitetului creditorilor, declară neexigibile împotriva debitorului anterior declarat în insolvență datoriile care au făcut obiectul procedurii colective și care nu au fost achitate în totalitate. [...]

Împotriva ordonanței prin care se soluționează acțiunea, debitorul, creditorii care nu au fost îndeștulați în totalitate, Ministerul Public și orice persoană interesată pot formula contestație potrivit articolului 26.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

- 8 Prin ordonanța din 14 aprilie 2008, Tribunale di Mondovì (Tribunalul din Mondovi, Italia) i-a acordat domnului Identi, asociat comandat în societatea PVA di Identi Marco e C. Sas, aflată în insolvență, el însuși declarat în insolvență personală, o eliberare de datorii. Ulterior acestei ordonanțe, administrația fiscală i-a adresat domnului Identi o decizie de impunere privind TVA-ul și impozitul regional pe activități de producție pentru anul fiscal 2003.
- 9 În fața Corte suprema di cassazione (Curtea de Casație, Italia), administrația fiscală solicită casarea hotărârii Commissione tributaria regionale del Piemonte (Comisia Fiscală Regională din Piemonte, Italia) din 26 martie 2012, care a confirmat o decizie în primă instanță prin care s-a constatat nelegalitatea acestei decizii de impunere și s-a respins apelul formulat de administrația fiscală împotriva acestei decizii.
- 10 Instanța de trimitere arată că procedura de eliberare de datorii, aplicabilă debitorului, persoană fizică, întreprinzător comercial declarat în insolvență, are drept obiectiv să permită beneficiarului său „să repornească de la zero” după o anulare a tuturor datoriilor sale anterioare față de creditorii declarați în cadrul procedurii colective, care nu au fost îndestulați la încheierea acesteia, pentru ca acest debitor să redevină un actor economic activ fără să fie limitat în inițiativele sale sau în capacitatea sa de a produce bogăție ca urmare a poverii acestor datorii. Instanța competentă pentru insolvență, în complet de judecată format din mai mulți judecători, ia decizia de a acorda debitorului beneficiul acestei proceduri după ce au fost primite avizele consultative ale lichidatorului și ale comitetului creditorilor și a verificat în special dacă sunt întrunite condițiile prevăzute la articolul 142 primul paragraf din Legea privind insolvența.
- 11 Instanța de trimitere ridică problema compatibilității procedurii de eliberare de datorii cu dreptul Uniunii. Potrivit acestei instanțe, se pune întrebarea dacă, la fel ca în cadrul procedurii de concordat preventiv în discuție în cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii din 7 aprilie 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206), împrejurări de ordin practic constatate judiciar, precum insolvabilitatea debitorului de bună-credință sau posibilitatea de a se încasa numai o parte a creanței privind TVA-ul, pot justifica renunțarea, în totalitate sau în parte, la această creanță.
- 12 Instanța de trimitere consideră că, enumerând în mod exhaustiv, la articolul 142 al treilea paragraf din Legea privind insolvența, datoriile de care debitorul nu poate fi eliberat, fără a menționa creanțele fiscale, legiuitorul național a considerat că persoana care poate beneficia de procedura de eliberare de datorii trebuie descărcată și de datoriile fiscale. Potrivit acesteia, se impune însă să se verifice dacă aplicarea acestei proceduri datoriilor de TVA nu este contrară dreptului Uniunii.
- 13 Aceasta adaugă că se pune de asemenea problema dacă reglementarea națională în discuție în litigiul principal este compatibilă cu normele Uniunii Europene în materie de concurență, din moment ce această reglementare favorizează întoarcerea la viața economică a persoanelor care au dreptul să beneficieze de procedura menționată în raport cu alte persoane declarate în insolvență, ineligibile *ex lege*.
- 14 În aceste condiții, Corte suprema di cassazione (Curtea de Casație) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 4 alineatul (3) TUE și articolele 2 și 22 din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că se opun aplicării, în materia TVA-ului, a unei dispoziții naționale care prevede stingerea datoriilor de TVA în favoarea persoanelor pentru care s-a admis aplicarea procedurii de eliberare de datorii, reglementată la articolele 142 și 143 din [Legea privind insolvența]?”

Cu privire la întrebarea preliminară

- 15 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dreptul Uniunii, în special articolul 4 alineatul (3) TUE și articolele 2 și 22 din A șasea directivă, precum și normele în materie de ajutoare de stat, trebuie interpretat în sensul că se opune ca datoriile de TVA să fie declarate neexigibile în temeiul unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede o procedură de eliberare de datorii prin care o instanță poate, în anumite condiții, să declare neexigibile datoriile unei persoane fizice care nu au fost achitate la închiderea procedurii de insolvență care a fost aplicată acestei persoane.
- 16 Trebuie reamintit că din articolele 2 și 22 din A șasea directivă, precum și din articolul 4 alineatul (3) TUE rezultă că statele membre au obligația să adopte toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul lor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 aprilie 2016, Degano Trasporti, C-546/14, EU:C:2016:206, punctul 19 și jurisprudența citată).
- 17 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 (Hotărârea din 7 aprilie 2016, Degano Trasporti, C-546/14, EU:C:2016:206, punctul 20 și jurisprudența citată).
- 18 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. 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 percepere a TVA-ului. Orice acțiune a statelor membre care privește colectarea TVA-ului trebuie să respecte acest principiu (Hotărârea din 7 aprilie 2016, Degano Trasporti, C-546/14, EU:C:2016:206, punctul 21 și jurisprudența citată).
- 19 Resursele proprii ale Uniunii cuprind printre altele, potrivit articolului 2 alineatul (1) din Decizia 2007/436/CE, Euratom a Consiliului din 7 iunie 2007 privind sistemul de resurse proprii al Comunităților Europene (JO 2007, L 163, p. 17), veniturile din aplicarea unei cote uniforme a bazelor armonizate de evaluare a TVA-ului, stabilită în conformitate cu normele Uniunii. Există astfel 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 (Hotărârea din 7 aprilie 2016, Degano Trasporti, C-546/14, EU:C:2016:206, punctul 22 și jurisprudența citată).
- 20 În lumina acestor elemente, trebuie să se determine dacă posibilitatea, în anumite condiții, de a declara neexigibile datorii de TVA în aplicarea procedurii de eliberare a datoriilor în discuție în litigiul principal este contrară obligației care revine statelor membre de a asigura perceperea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul lor, precum și colectarea eficientă a resurselor proprii ale Uniunii. În acest scop, este necesar să se examineze condițiile de aplicare a procedurii menționate.
- 21 Rezultă, mai întâi, că procedura de eliberare de datorii, astfel cum este descrisă de instanța de trimitere și expusă la punctele 5-7 din prezenta hotărâre, urmărește să permită unei persoane fizice declarate în insolvență să fie eliberată de datoriile care, la încheierea procedurii de insolvență care i s-a aplicat acestei persoane, nu sunt achitate, astfel încât aceasta să poată relua o activitate antreprenorială. Concomitentă sau posterioară procedurii de insolvență, aplicarea procedurii de eliberare de datorii implică, așadar, ca patrimoniul debitorului să fi fost total lichidat și ca repartizarea între creditorii activului care rezultă din această lichidare să nu fi permis achitarea integralității datoriilor. În plus,

eliberarea de datorii nu se acordă, potrivit articolului 142 al doilea paragraf din Legea privind insolvența, decât dacă creditorii declarați în cadrul procedurii de insolvență au fost cel puțin parțial îndestulați.

- 22 În continuare, procedura de eliberare de datorii se aplică numai persoanelor fizice care îndeplinesc anumite condiții, enunțate la articolul 142 primul paragraf din Legea privind insolvența, care privesc comportamentul debitorului anterior deschiderii procedurii colective și în cursul acesteia. Din aceste condiții reiese în special că debitorul, pe de o parte, nu trebuie să fi beneficiat deja de o astfel de procedură în perioada de zece ani anterioară cererii, nu trebuie să fi fost condamnat pentru bancrută frauduloasă, pentru infracțiuni economice sau pentru infracțiuni săvârșite în legătură cu exercitarea activității întreprinderii, nici să fi deturnat activul întreprinderii, să fi organizat sau să fi agravat insolabilitatea prin recurgera abuzivă la credit și, pe de altă parte, trebuie să fi fost cooperant și diligent în cursul procedurii colective. Aceste condiții par, așadar, să țină în esență de probitatea și de loialitatea debitorului și să fie astfel de natură să rezerve beneficiul procedurii de eliberare de datorii debitorilor de bună-credință.
- 23 În sfârșit, în ceea ce privește derularea procedurii, articolul 143 din Legea privind insolvența prevede, în primul rând, verificarea de către instanța sesizată a îndeplinirii condițiilor prevăzute la articolul 142 din legea menționată, în al doilea rând, consultarea lichidatorului și a comitetului creditorilor și, în final, în al treilea rând, posibilitatea ca creditorii care nu au fost îndestulați în totalitate, Ministerul Public și orice altă persoană interesată să poată formula o acțiune împotriva deciziei instanței menționate prin care au fost declarate neexigibile datoriile care nu au fost achitate în totalitate în cadrul procedurii colective. Astfel, procedura de eliberare de datorii implică o examinare de la caz la caz, efectuată de un organ jurisdicțional. Aceasta permite în plus statului membru respectiv, care deține o creanță de TVA, pe de o parte, să emită un aviz la cererea debitorului care solicită beneficiul acestei proceduri, anterior deciziei prin care se soluționează această cerere, și, pe de altă parte, să formuleze o acțiune, dacă este cazul, împotriva deciziei prin care sunt declarate neexigibile datoriile de TVA care nu au fost achitate integral, conducând la un al doilea control jurisdicțional.
- 24 Din aceste constatări reiese că, la fel ca în procedura de concordat preventiv examinată în Hotărârea din 7 aprilie 2013, *Degano Trasporti* (C-546/14, EU:C:2016:206, punctul 28), procedura de eliberare de datorii în discuție în litigiul principal este supusă unor condiții de aplicare stricte care oferă garanții în ceea ce privește în special recuperarea creanțelor de TVA și că, având în vedere aceste condiții, nu reprezintă o renunțare generală și nediferențiată la perceperea TVA-ului și nu este contrară obligației care revine statelor membre de a asigura perceperea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul lor, precum și colectarea eficientă a resurselor proprii ale Uniunii (a se vedea Hotărârea din 7 aprilie 2016, *Degano Trasporti*, C-546/14, EU:C:2016:206, punctul 28).
- 25 În ceea ce privește normele în materia ajutoarelor de stat, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, pentru calificarea unei măsuri naționale drept „ajutor de stat”, este necesară îndeplinirea tuturor condițiilor următoare: în primul rând, trebuie să fie vorba despre o intervenție a statului sau prin intermediul resurselor de stat; în al doilea rând, această intervenție trebuie să fie susceptibilă să afecteze schimburile comerciale dintre statele membre; în al treilea rând, aceasta trebuie să acorde un avantaj selectiv beneficiarului; în al patrulea rând, aceasta trebuie să denatureze sau să amenințe să denatureze concurența (Hotărârea din 21 decembrie 2016, *Comisia/Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punctul 40, precum și Hotărârea din 21 decembrie 2016, *Comisia/World Duty Free Group SA și alții*, C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 53 și jurisprudența citată).
- 26 În ceea ce privește condiția referitoare la selectivitatea avantajului, care este un element constitutiv al noțiunii „ajutor de stat”, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, dintr-o jurisprudență de asemenea constantă a Curții rezultă că aprecierea acestei condiții impune să se determine dacă, în cadrul unui anumit regim juridic, măsura națională în discuție este de natură să favorizeze „anumit[e] întreprinderi sau [...] producer[ea] anumitor bunuri” față de altele care, în raport cu obiectivul urmărit

de regimul respectiv, se găsesc într-o situație de fapt și de drept comparabilă și care sunt supuse astfel unui tratament diferențiat care poate în esență să fie calificat drept discriminatoriu (Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group SA și alții, C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 54 și jurisprudența citată).

- 27 Pe de altă parte, trebuie amintit că faptul că numai contribuabilii care îndeplinesc condițiile pentru aplicarea unei măsuri pot beneficia de aceasta nu poate, în sine, să confere măsurii respective un caracter selectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 martie 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, punctul 42, precum și Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group SA și alții, C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 59).
- 28 În speță, este suficient să se constate că, în cadrul dispozițiilor Legii privind insolvența care reglementează procedura de eliberare de datorii, persoanele cărora nu le este acordat beneficiul acestei proceduri fie pentru că nu intră în domeniul de aplicare al acestei proceduri, fie pentru că condițiile prevăzute la articolul 142 din legea menționată nu sunt îndeplinite nu se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă cu cea a persoanelor cărora beneficiul menționat le este acordat având în vedere obiectivul urmărit de aceste dispoziții, care este, după cum reiese din cuprinsul punctelor 10 și 12, precum și al punctelor 21 și 22 din prezenta hotărâre, de a permite unei persoane fizice declarate în insolvență, debitor de bună-credință, să reia o activitate antreprenorială fiind descărcată de datoriile care, la încheierea procedurii de insolvență care i s-a aplicat acestei persoane, nu sunt achitate.
- 29 Reiese, fără a fi necesar să se examineze celelalte condiții amintite la punctul 25 din prezenta hotărâre, că o eliberare de datorii precum cea prevăzută în Legea privind insolvența nu este susceptibilă să fie calificată drept ajutor de stat.
- 30 Având în vedere ansamblul acestor considerații, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că dreptul Uniunii, în special articolul 4 alineatul (3) TUE și articolele 2 și 22 din A șasea directivă, precum și normele în materie de ajutoare de stat, trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca datoriile de TVA să fie declarate neexigibile în temeiul unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede o procedură de eliberare de datorii prin care o instanță poate, în anumite condiții, să declare neexigibile datoriile unei persoane fizice care nu au fost achitate la încheierea procedurii de insolvență care a fost aplicată acestei persoane.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 31 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, 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 șaptea) declară:

Dreptul Uniunii, în special 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, precum și normele în materie de ajutoare de stat, trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca datoriile de taxă pe valoarea adăugată să fie declarate neexigibile în temeiul unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede o procedură de eliberare de datorii prin care o instanță poate, în anumite condiții, să declare neexigibile datoriile unei persoane fizice care nu au fost achitate la încheierea procedurii de insolvență care a fost aplicată acestei persoane.

Semnături