



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

23 noiembrie 2017 *

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Bază de impozitare – A șasea directivă 77/388/CEE – Articolul 11 secțiunea C alineatul (1) al doilea paragraf – Limitarea dreptului la reducerea bazei de impozitare în cazul neplății de către partenerul contractual – Marja de apreciere de care dispun statele membre în cadrul transpunerii – Caracterul proporțional al perioadei de prefinanțare de către operator”

În cauza C-246/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Comisia Fiscală Provincială din Siracusa, Italia), prin decizia din 7 martie 2016, primită de Curte la 28 aprilie 2016, în procedura

Enzo Di Maura

împotriva

Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta, președinte de cameră, și domnii J.-C. Bonichot (raportor), A. Arabadjiev, S. Rodin și E. Regan, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

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 Regatului Unit, de J. Kraehling și de G. Brown, în calitate de agenți, asistate de E. Mitrophanous, barrister;
- pentru Comisia Europeană, de F. Tomat și de M. Owsiany-Hornung, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 8 iunie 2017,

* Limba de procedură: italiana.

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 11 secțiunea C alineatul (1) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”), precum și a principiilor proporționalității, efectivității dreptului Uniunii și neutralității taxei pe valoarea adăugată (TVA).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Enzo Di Maura, pe de o parte, și Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa (Administrația fiscală – Direcția provincială Siracusa, Italia) (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu o înștiințare de plată pentru anul fiscal 2004 și care privește reducerea bazei de impozitare a TVA-ului.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Articolul 11 secțiunea C alineatul (1) din A șasea directivă, care reglementează reducerea bazei de impozitare, prevede:

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

Totuși, în cazul neplății totale sau parțiale, statele membre pot deroga de la această normă.” [traducere neoficială]

Dreptul italian

- 4 Articolul 26 din decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell’imposta sul valore aggiunto (Decretul Președintelui Republicii nr. 633 privind instituirea și reglementarea taxei pe valoarea adăugată) din 26 octombrie 1972 (GURI nr. 292 din 11 noiembrie 1972), în versiunea sa aplicabilă situației de fapt din litigiul principal (denumit în continuare „decretul prezidențial”), intitulat „Modificarea bazei de impozitare sau a taxei”, prevede la alineatul 2:

„Dacă o operațiune pentru care a fost emisă factura, ulterior înregistrării prevăzute la articolele 23 și 24, nu este executată total sau parțial sau dacă valoarea impozabilă a acesteia este redusă ca urmare a constatării nulității, a anulării, a revocării, a rezoluțiunii, a rezilierii, a încetării și a altor cauze similare sau pentru neplata totală sau parțială din cauza unor proceduri colective sau a unor proceduri de executare rămase fără rezultat ori ca urmare a aplicării unor rabaturi sau reduceri prevăzute în contract, furnizorul bunului sau prestatorul serviciului are dreptul să deducă în temeiul articolului 19 taxa corespunzătoare modificării, înregistrând-o în conformitate cu articolul 25. Cesionarul sau comitentul, care a înregistrat deja operațiunea conform acestui din urmă articol, trebuie să înregistreze în acest caz modificarea în conformitate cu articolul 23 sau cu articolul 24, sub rezerva dreptului său la restituirea sumei plătite vânzătorului sau prestatorului cu titlu de compensare.”

- 5 Instanța de trimitere arată că această dispoziție a fost interpretată în mod constant de administrația și de instanțele italiene în sensul că, pentru reducerea bazei de impozitare în cazul neplății, persoana impozabilă trebuie să facă dovada caracterului infructuos al procedurilor colective, ceea ce nu este

posibil decât la expirarea termenului stabilit pentru prezentarea de observații cu privire la un eventual plan de distribuire sau, în lipsa unui plan de distribuire, atunci când a expirat termenul de introducere a unei acțiuni împotriva deciziei de închidere a procedurii de insolvență.

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 6 După ce unul dintre clienții săi a fost declarat în stare de faliment, fără ca acesta să fi onorat o factură de 35 000 de euro, domnul Di Maura a procedat la o reducere în consecință a bazei sale de impozitare a TVA-ului, pe care a crezut că o poate realiza în aplicarea dispozițiilor citate anterior din decretul prezidențial.
- 7 Administrația fiscală nu a aprobat această regularizare pentru motivul că nu putea fi efectuată decât ulterior desfășurării infructuoase a unei proceduri de insolvență sau a unei proceduri de executare individuală, cu alte cuvinte după ce s-a dobândit certitudinea că creanța nu ar fi onorată, iar nu în urma unei simple hotărâri de declarare a falimentului, precum cea care l-a vizat pe debitorul domnului Di Maura.
- 8 Acesta din urmă a dedus cauza judecății Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Comisia Fiscală Provincială din Siracusa, Italia) și a susținut că, dimpotrivă, trebuia ca reducerea bazei de impozitare din cauza unei neplăți a contraprestației să poată interveni la momentul declarării falimentului debitorului.
- 9 Această instanță se îndoiește de conformitatea dispoziției citate anterior din decretul prezidențial cu principiile proporționalității, efectivității dreptului Uniunii și neutralității TVA-ului, în special având în vedere termenul mediu al procedurilor colective în Italia, cu privire la care aceasta menționează că adesea depășește zece ani. Ea consideră de asemenea că limitarea dreptului la reducerea bazei de impozitare pe care o stabilește dreptul italian este excesivă, în condițiile în care A șasea directivă ar condiționa acest tip de limitare de neplată, iar nu de proceduri colective sau de măsuri de executare rămase fără rezultat.
- 10 În aceste condiții, Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Comisia Fiscală Provincială din Siracusa) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
 - „1) În lumina articolului 11 secțiunea C alineatul (1) și a articolului 20 alineatul (1) litera (b) a doua teză din [A șasea directivă] privind reducerea bazei de impozitare și, respectiv, regularizarea TVA-lui datorat pentru operațiuni impozabile în cazul neplății totale sau parțiale a contraprestației stabilite între părți, impunerea unor limite care fac ca recuperarea taxei aferente contraprestației neplătite total sau parțial să fie imposibilă sau excesiv de oneroasă pentru persoana impozabilă – în termeni, printre altele, de timp, având în vedere durata imprevizibilă a procedurii falimentului – este conformă cu principiile proporționalității și efectivității, garantate de TFUE, și cu principiul neutralității care guvernează aplicarea TVA-ului?
 - 2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, este compatibilă cu principiile menționate mai sus o normă precum articolul 26 alineatul 2 din [decretul prezidențial], care condiționează dreptul de recuperare a taxei de dovedirea recurgerii în prealabil fără rezultat la proceduri de insolvență, cu alte cuvinte, potrivit jurisprudenței și practicii autorității fiscale a statului membru al Uniunii, numai în urma unor acte de repartizare a activului final rămase fără rezultat sau, în lipsă, a hotărârii definitive de închidere a procedurii de insolvență, chiar și atunci când astfel de activități ar fi în mod rezonabil antieconomice din cauza valorii creanței pretinse, a perspectivelor de recuperare a acesteia și a costurilor procedurilor de insolvență, și având în vedere că, în orice caz, măsurile menționate pot interveni la câțiva ani după deschiderea procedurii falimentului?”

Cu privire la întrebările preliminare

- 11 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 11 secțiunea C alineatul (1) al doilea paragraf din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că un stat membru poate condiționa reducerea bazei de impozitare a TVA-ului în cazul neplății totale sau parțiale de caracterul infructuos al unei proceduri colective atunci când o astfel de procedură este susceptibilă să dureze mai mult de zece ani.
- 12 Cu titlu introductiv, este necesar să se amintească faptul că, în vederea armonizării bazei de impozitare, articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă prevede că, pe teritoriul țării, această bază este, în principiu, constituită din toate elementele care reprezintă contraprestația obținută sau care urmează să fie obținută de furnizor sau de prestator de la client sau de la un terț.
- 13 Această dispoziție reprezintă expresia unui principiu fundamental al celei de A șasea directive, potrivit căruia baza de impozitare se constituie din contraprestația încasată efectiv și al cărui corolar este faptul că administrația fiscală nu poate încasa cu titlu de TVA un quantum mai mare decât cel pe care l-a colectat persoana impozabilă însăși cu acest titlu (Hotărârea din 3 iulie 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, punctul 15).
- 14 În conformitate cu acest principiu, articolul 11 secțiunea C alineatul (1) primul paragraf din A șasea directivă, care vizează cazurile anulării, refuzului, neplății totale sau parțiale și reducerii de preț după momentul la care se efectuează operațiunea, obligă statele membre să reducă baza de impozitare și, prin urmare, quantumul TVA-ului datorat de persoana impozabilă de fiecare dată când, ulterior încheierii unei operațiuni, o parte sau totalitatea contraprestației nu a fost colectată de persoana impozabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 iulie 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, punctul 16).
- 15 Articolul 11 secțiunea C alineatul (1) al doilea paragraf din A șasea directivă permite statelor membre să deroge de la norma menționată la punctul anterior în cazul neplății totale sau parțiale.
- 16 Astfel, dacă neplata totală sau parțială a prețului de cumpărare intervine fără să fi avut loc rezoluțiunea ori anularea contractului, cumpărătorul rămâne obligat la plata prețului convenit, iar vânzătorul, deși nu mai este proprietarul bunului, dispune în continuare, în principiu, de creanța sa, de care se poate prevala în justiție. Din moment ce nu se poate exclude însă ca această creanță să devină de fapt definitiv nerecuperabilă, legiuitorul Uniunii a intenționat să lase fiecărui stat membru posibilitatea de a stabili dacă situația de neplată a prețului de cumpărare, care, prin ea însăși, contrar rezoluțiunii sau anulării contractului, nu repune părțile în situația lor inițială, dă dreptul la reducerea, în consecință, a bazei de impozitare, în condițiile pe care le stabilește sau dacă o astfel de reducere nu este admisă în această situație (Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 25).
- 17 Însă, după cum Curtea a statuat deja, această facultate de derogare, care este strict limitată la cazurile neplății totale sau parțiale, este întemeiată pe ideea că neplata contraprestației poate, în anumite circumstanțe și din cauza situației juridice existente în statul membru în cauză, să fie greu de verificat sau să fie doar provizorie (Hotărârea din 3 iulie 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, punctul 18).
- 18 În consecință, exercitarea unei astfel de facultăți de derogare trebuie să fie justificată pentru ca măsurile luate de statele membre pentru punerea sa în aplicare să nu bulverseze obiectivul de armonizare fiscală urmărit de A șasea directivă (Hotărârea din 3 iulie 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, punctul 18).

- 19 Desigur, prin analogie, din cuprinsul punctului 23 din Hotărârea din 15 mai 2014, *Almos Agrárkölkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328), reiese că atunci când statul membru în cauză a înțeles să aplice derogarea prevăzută la articolul 11 secțiunea C alineatul (1) al doilea paragraf din A șasea directivă, persoanele impozabile nu se pot prevala, în temeiul articolului 11 secțiunea C alineatul (1) primul paragraf din A șasea directivă, de un drept la reducerea bazei lor de impozitare a TVA-ului în cazul neplății prețului.
- 20 Cu toate acestea, în mod contrar față de ceea ce susțin guvernele italian și al Regatului Unit, această motivare, astfel cum a arătat avocatul general la punctele 32-44 din concluzii, nu poate fi interpretată ca repunând în discuție jurisprudența citată la punctele 17 și 18 din prezenta hotărâre, în sensul că ar fi posibil ca statele membre să excludă pur și simplu reducerea bazei lor de impozitare a TVA-ului.
- 21 În această privință, rezultă dintr-o jurisprudență constantă a Curții că excepțiile trebuie interpretate în mod restrictiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 iunie 2002, *Comisia/Germania*, C-287/00, EU:C:2002:388, punctul 47, Hotărârea din 14 iunie 2007, *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, punctul 16, și Hotărârea din 21 martie 2013, *PFC Clinic*, C-91/12, EU:C:2013:198, punctul 23). Or, chiar din modul de redactare a articolului 11 secțiunea C alineatul (1) al doilea paragraf din A șasea directivă reiese că statele membre, deși au o posibilitate de a deroga de la corectarea bazei de impozitare prevăzute la primul paragraf, nu au primit de la legiuitorul Uniunii facultatea de a o exclude pur și simplu.
- 22 Această concluzie este confirmată de o interpretare teleologică a articolului 11 secțiunea C alineatul (1) al doilea paragraf din A șasea directivă. Astfel, deși este pertinent ca statele membre să poată combate incertitudinea inherentă caracterului definitiv al neplății unei facturi, amintită la punctul 16 din prezenta hotărâre, o asemenea facultate de derogare nu se poate extinde dincolo de această incertitudine și în special la aspectul dacă o reducere a bazei de impozitare poate să nu fie efectuată în cazul neplății.
- 23 În plus, admiterea posibilității statelor membre de a exclude orice reducere a bazei de impozitare a TVA-ului ar fi contrară principiului neutralității TVA-ului, din care rezultă, printre altele, că, în calitatea sa de collector de taxe în contul statului, întreprinzătorul trebuie să fie degrevat în întregime de sarcina taxei datorate sau achitate în cadrul activităților sale economice, ele însele supuse la plata TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 martie 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 25, și Hotărârea din 13 martie 2014, *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, punctul 41).
- 24 În continuare, pentru a răspunde la întrebările preliminare, trebuie să se examineze în ce măsură un mecanism de reducere a bazei de impozitare precum cel în discuție în litigiul principal este justificat.
- 25 În această privință, în conformitate cu principiul proporționalității, care face parte dintre principiile generale ale dreptului Uniunii, mijloacele folosite pentru punerea în aplicare a celei de A șasea directive trebuie să fie apte să realizeze obiectivele atribuite acestui text și nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru a atinge aceste obiective (a se vedea prin analogie Hotărârea din 26 aprilie 2012, *Comisia/Țările de Jos*, C-508/10, EU:C:2012:243, punctul 75).
- 26 Astfel cum s-a menționat la punctul 22 din prezenta hotărâre, obiectul derogării de la dreptul de reducere a bazei de impozitare prevăzute la articolul 11 secțiunea C alineatul (1) al doilea paragraf din A șasea directivă este de a ține seama de incertitudinea inherentă caracterului definitiv al neplății unei facturi.
- 27 Această incertitudine este, în mod evident, luată în considerare privându-se persoana impozabilă de dreptul său la reducerea bazei de impozitare atât timp cât creanța nu prezintă un caracter definitiv nerecuperabil, astfel cum prevede, în esență, legislația națională în discuție în litigiul principal. Trebuie însă să se constate că același scop ar putea fi de asemenea urmărit prin acordarea reducerii atunci când persoana impozabilă face vorbire de o probabilitate rezonabilă ca datoria să nu fie onorată, chiar dacă

baza de impozitare este reevaluată în sensul majorării în ipoteza în care plata ar interveni totuși. În aceste condiții, ar reveni autorităților naționale sarcina de a determina, cu respectarea principiului proporționalității și sub controlul instanței, dovezile unei durate prelungite probabile a neplății care trebuie furnizate de persoana impozabilă în funcție de particularitățile dreptului național aplicabil. O asemenea modalitate ar fi la fel de eficace pentru atingerea obiectivului vizat fiind mai puțin constrângătoare pentru persoana impozabilă, care asigură prefinanțarea TVA-ului colectându-l în contul statului, astfel cum s-a amintit la punctul 23 din prezenta hotărâre.

- 28 Constatarea de la punctul anterior este valabilă cu atât mai mult în contextul unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia certitudinea caracterului definitiv nerecuperabil al creanței nu poate fi dobândită, în practică, decât după zece ani. Un asemenea termen este, în orice caz, de natură să facă întreprinzătorii supuși acestei legislații să suporte, atunci când se confruntă cu neplata unei facturi, un dezavantaj de trezorerie în raport cu concurenții lor din alte state membre, care ar fi în mod vădit de natură să bulverseze obiectivul de armonizare fiscală urmărit de A șasea directivă.
- 29 Din aceasta rezultă că trebuie să se răspundă la întrebările preliminare că articolul 11 secțiunea C alineatul (1) al doilea paragraf din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că un stat membru nu poate condiționa reducerea bazei de impozitare a TVA-ului de caracterul infructuos al unei proceduri colective atunci când o astfel de procedură este susceptibilă să dureze mai mult de zece ani.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 30 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 întâi) declară:

Articolul 11 secțiunea C alineatul (1) al doilea paragraf din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare trebuie interpretat în sensul că un stat membru nu poate condiționa reducerea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată de caracterul infructuos al unei proceduri colective atunci când o astfel de procedură este susceptibilă să dureze mai mult de zece ani.

Semnături